



**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS**

**GISLANE NADYA COSTA SANTOS**

**A QUESTÃO DA ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE  
LEI POR AUTORIDADE ADMINISTRATIVA EM PROCESSO  
ADMINISTRATIVO FISCAL**

Salvador  
2008

**GISLANE NADYA COSTA SANTOS**

**A QUESTÃO DA ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE  
LEI POR AUTORIDADE ADMINISTRATIVA EM PROCESSO  
ADMINISTRATIVO FISCAL.**

Monografia apresentada ao Curso de Especialização Profissionalizante, do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários -IBET, como requisito parcial para obtenção de título de especialista em Direito Tributário.

Salvador  
2008

## TERMO DE APROVAÇÃO

GISLANE NADYA COSTA SANTOS

### A QUESTÃO DA ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI POR AUTORIDADE ADMINISTRATIVA EM PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do título de pós-graduada em Direito Tributário, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, pela seguinte banca examinadora:

Data:

---

BANCA EXAMINADORA:

---

Examinador:

---

Examinador:

Dedico este trabalho aos meus pais, Gilson e Zene, por me fazerem sentir filha amada todos os dias da minha vida e por possuírem, juntos, o dom de saber educar e formar um ser humano. Agradeço-lhes pela contribuição moral, afetiva e financeira.

Aos meus irmãos, a quem estou ligada eternamente pelos laços do sangue e do amor.

À Luiz Artur pelo apoio, compreensão e por tornar os meus dias mais doces em razão do amor que nos une.

## RESUMO

A presente monografia destina-se a tratar do polêmico questionamento acerca da possibilidade de autoridade administrativa – na condição de agente integrante do Poder Executivo – argüir inconstitucionalidade de lei em processo administrativo fiscal e assim deixar de aplicá-la no caso concreto. Na análise do tema, é preciso, primordialmente, dissecar o conceito de jurisdição, saber se há jurisdição no processo administrativo, verificar as competências constitucionais das funções legislativa, executiva e judiciária, averiguar o princípio da separação dos poderes e estudar o sistema de controle de constitucionalidade das leis. Importa esse estudo, principalmente, pelos impactos ocasionados nas relações formadas dentro e fora do processo administrativo fiscal.

**Palavras-chave:** Inconstitucionalidade. Processo Administrativo Fiscal. Jurisdição. Competências constitucionais. Separação de Poderes. Segurança jurídica.

## RESUMEN

En esta monografía se propone abordar la controvertida cuestión sobre la posibilidad de la autoridad administrativa - a condición de que el agente del Poder Ejecutivo - argüir inconstitucionalidad de la Ley de procedimiento administrativo en materia fiscal y, por tanto, dejar de aplicarlo en el caso. Al examinar la cuestión, debemos, en primer lugar, diseccionado el concepto de jurisdicción, si hay competencia en el proceso administrativo, comprobar las competencias de las funciones constitucionales legislativo, ejecutivo y judicial, marque el principio de separación de poderes y el estudio del sistema de control de constitucionalidad de las leyes. En ese estudio, causada principalmente por los efectos sobre las relaciones formado dentro y fuera del proceso administrativo fiscal.

**Palabras clave:** Inconstitucionalidad. Procedimiento Administrativo de Impuestos. Jurisdicción. Poderes constitucionales. La Separación de Poderes. La seguridad jurídica.

## SUMÁRIO

**Resumo**

**Sumário**

<b>1. INTRODUÇÃO.....</b>	<b>1</b>
<b>2. JURISDIÇÃO.</b>	
2.1. O que é jurisdição.....	2
2.2. Contornos da jurisdição... ..	2
<b>3. SEPARAÇÃO DE PODERES E COMPETÊNCIAS CONSTITUCIONAIS.</b>	
3.1. A doutrina da Separação dos Poderes.....	4
3.2. A Competência constitucional de cada poder / função da federação.....	5
<b>4. O CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS NO DIREITO BRASILEIRO.....</b>	<b>8</b>
4.1. O controle difuso e concentrado: conceitos e efeitos.....	9
<b>5. CONTROLE EXERCIDO PELA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....</b>	<b>13</b>
<b>6. PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.</b>	
6.1. Instauração, partes, competência e efeitos das decisões. ....	15
<b>7. A AUTORIDADE ADMINISTRATIVA FISCAL E A LEI (IN) CONSTITUCIONAL.</b>	
7.1. Contextualização do problema.....	18
7.2. Da impossibilidade de a autoridade fiscal recusar espontaneamente a aplicação de lei no processo administrativo tributário.....	20
7.3. Da teoria da eficácia direta da Constituição e da suposta limitação ao princípio da ampla defesa.....	25
<b>8. CONCLUSÃO.....</b>	<b>28</b>
<b>9. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>31</b>

## 1.0 INTRODUÇÃO

A questão em exame: possibilidade dos órgãos administrativos julgadores, no caso concreto, deixar de aplicar disposição normativa sob o argumento de que é inconstitucional, tem se apresentado como alvo de muitas polêmicas no meio jurídico.

A polêmica, no entanto, é salutar.

A doutrina e a jurisprudência registram posições nos dois sentidos, ou seja, aqueles que entendem estar o julgador administrativo adstrito a hierarquia normativa, devendo atuar dentro da sua esfera de competência, observando o princípio da separação dos poderes e decidindo as questões de acordo com os princípios gerais do Direito; e aqueles que entendem que a autoridade julgadora administrativa, atendendo ao princípio contraditório, da ampla defesa, do devido processo legal e em observância do dever de zelar pela Constituição Federal deverá deixar de aplicar um dispositivo legal por considerá-lo inconstitucional.

Pertinente, ainda, a discussão no sentido de apurar os impactos provenientes da possibilidade de adoção de um controle de constitucionalidade, diferente dos moldes constitucionais, efetuado pelos órgãos julgadores nos processos administrativos fiscais a eles afetados, ao argumento de dever de preservação da Constituição Federal.

Oportuno averiguar as funções de cada poder/função que compõe o Estado, principalmente, no que tange a proteção à Carta Magna, já que referida proteção deve nortear a atuação de todas as esferas do poder público, seja o executivo, o legislativo e evidentemente o judiciário.

Dentro dessa perspectiva, a temática deve ser encarada de forma contextualizada, tomando como “pano de fundo” o universo político e jurídico que a envolve. Por oportuno, afigura-se conveniente a demonstração dos vários aspectos que norteiam a matéria, que é eminentemente constitucional, abordando-se o conceito de jurisdição, a questão da competência para declarar inconstitucionalidade de lei, a relativização dessa declaração e suas consequências práticas, a aplicação do princípio constitucional da ampla defesa nos litígios administrativos, dentre outros aspectos pertinentes à matéria e ligados a estes parâmetros.



## **1.0 JURISDIÇÃO**

### **1.1. O QUE É JURISDIÇÃO.**

A palavra jurisdição tem origem do latim e significa: dizer o direito. Nas lições de Liebman (1968) a jurisdição é o “poder que toca ao Estado, entre as suas atividades soberanas, de formular e fazer atuar praticamente a regra jurídica concreta que, por força do direito vigente, disciplina determinada situação jurídica”. Nessa perspectiva, a jurisdição é poder estatal, exercido por meio de terceiro imparcial, de modo autoritário e, em última instância, de aplicar o direito ao caso concreto, visando a solução dos conflitos de interesses (lide) e, por conseguinte, proteger a ordem jurídica e a autoridade da lei.

### **1.2. CONTORNOS DA JURISDIÇÃO.**

Muito comumente a jurisdição é entendida pela doutrina como poder, função e atividade. “É manifestação do poder estatal, conceituado como capacidade de decidir imperativamente e impor decisões. Expressa, ainda, a função que têm os órgãos estatais de promover a pacificação de conflitos interindividuais, mediante a realização do direito justo e através do processo” (DIDIER, 2006a).

Impende registrar que essa função estatal é exercida, precipuamente, pelo Poder Judiciário, o que torna, destarte, a função judicante como atribuição deste poder. Em seu sentido próprio, então, a jurisdição é primordialmente atividade do Judiciário.

A investidura, por sua vez, é princípio inerente à jurisdição. Nesse sentido, são as palavras de Didier Jr. “a jurisdição só será exercida por quem tenha sido regularmente investido na autoridade de juiz. “Sem ter sido regularmente investido na condição de juiz, ninguém poderá exercer a função jurisdicional”. (DIDIER, 2006b).

Não é por acaso que a jurisdição somente é exercida pelos órgãos do Poder Judiciário. Na verdade, somente o Judiciário pode dizer do direito de forma definitiva, de maneira que essa definitividade revela-se como característica do exercício da jurisdição.

Não se desconhece, no entanto, a doutrina que enxerga a existência de uma “jurisdição administrativa”<sup>1</sup>. No âmbito desse entendimento, o processo administrativo revela o contencioso administrativo, em que figuram como partes o administrado e a Administração Pública e esta última diz o direito sobre determinada questão, solucionando o litígio administrativo.

Sucedem que o sujeito que exerce o poder estatal da jurisdição deve ser imparcial, pessoa de todo estranha às partes que litigam e mais, sua decisão aplica o direito no caso concreto e resolve definitivamente o litígio. A partir dessa ótica, constata-se que a jurisdição administrativa é uma mera ficção, ela não existe verdadeiramente, sendo o contencioso administrativo apenas o exercício de umas das competências da Administração Pública.

A título de esclarecimentos, revela-se pertinente os esclarecimentos do ilustre administrativista José dos Santos Carvalho Filho (2008, p.838) acerca do Sistema do Contencioso Administrativo e da Unidade da Jurisdição.

“O sistema do contencioso administrativo, também, denominado de sistema da dualidade de jurisdição ou sistema francês, se caracteriza pelo fato de que, ao lado da Justiça do Poder Judiciário, o ordenamento contempla uma Justiça Administrativa. (...) Em ambas as justiças, as decisões proferidas ganham o revestimento de *res judicata*, de modo que a causa decidida numa delas não mais pode ser reapreciada pela outra.

(...) Diverso delineamento tem o **sistema da unidade da jurisdição**, também conhecido como **sistema do monopólio de jurisdição** ou **sistema inglês**. Por essa modalidade de sistema, todos os litígios, administrativos ou de caráter privado, são sujeitos à apreciação e à decisão da Justiça comum, vale dizer, a que é composta de juízes e tribunais do Poder Judiciário. Adotam o sistema da unidade de jurisdição os Estados Unidos, o México e alguns outros países, entre eles o Brasil”.

Destarte, somente as decisões proferidas pelos órgãos que compõem o Poder Judiciário é que detém natureza judicante, tendo em vista que são definitivas, refletem os princípios da investidura e da inafastabilidade da apreciação pelo Poder Judiciário. As decisões dos órgãos administrativos possuem, por seu turno, natureza meramente administrativa.

---

<sup>1</sup> Refere-se a capacidade de os órgãos julgadores administrativos dizer o direito em processos administrativos.

### 3. SEPARAÇÃO DE PODERES E COMPETÊNCIAS CONSTITUCIONAIS

#### 3.1. A DOCTRINA DA SEPARAÇÃO DOS PODERES

A teoria da “tripartição dos poderes” tem suas raízes na antiguidade grega, no pensamento do filósofo Aristóteles emplacado em sua obra “A Política”. A maior contribuição do pensador foi a identificação da existência de três funções estatais, quais sejam: a de editar normas, a de aplicá-las e a de resolver os litígios. Ocorre que, em sua teoria, todas essas funções eram exercidas pelo poder soberano, ou seja, eram exercidas por um único órgão.

Posteriormente, no contexto de um Estado Liberal burguês, Montesquieu vem aprimorar a teoria de Aristóteles na sua obra “O espírito das leis”. O aprimoramento em questão deveu-se ao fato de ter o grande pensador francês considerado que as três funções destacadas por Aristóteles estavam intimamente ligadas a três órgãos distintos, autônomos e independentes entre si, afastando a figura de órgão único que monopolizaria todas as funções estatais. Na teoria de Montesquieu cada órgão exercia uma função típica, inerente à sua natureza, surgindo assim o que se denominou a teoria dos freios e contrapesos.

Em seu estudo sobre a divisão dos poderes, Montesquieu (1994) evidenciou que para se formar um governo moderado era preciso:

“(...) combinar os Poderes, regrá-los, temperá-los, fazê-los agir; dar a um Poder por assim dizer, um lastro, para pô-lo em condições de resistir a um outro. É uma obra-prima de legislação, que raramente o acaso produz, e raramente se deixa a prudência produzir. Sendo o seu corpo legislativo composto de duas partes, uma acorrentada a outra pela mútua faculdade de impedir. Ambas serão amarradas pelo Poder Executivo, o qual o será, por seu turno, pelo Legislativo. Esses três Poderes deveriam originar um impasse, uma inação. Mas como, pelo movimento necessário das coisas, são compelidos a caminhar, eles haverão de caminhar em concerto”.

Com o passar do tempo e com as alterações das realidades sociais e históricas a teoria exposta por Montesquieu sofreu abrandamentos no sentido de não mais encarar uma separação rígida e absoluta dos poderes do Estado. Assim, surge a idéia de que cada órgão exerce além de suas funções típicas outras funções atípicas. Exemplificando, na atual conjuntura constitucional brasileira, o Legislativo exerce a função típica de editar leis e, também, funções atípicas,

como a de dispor sobre sua organização e a de julgar os crimes de responsabilidade de algumas autoridades.

Com efeito, o Direito Constitucional contemporâneo, não obstante preserve a tradicional teoria da Tripartição de Poderes, já vem descobrindo que essa antiga fórmula, rigidamente aplicada, torna-se inapropriada para um Estado do bem estar social, devendo-se, pois, separar-se as funções do Estado dentro do mecanismo de freios e contrapesos.

Em que pese tenha havido uma atenuação na rígida teoria da separação das funções do Estado, é preciso que fique claro que **cada órgão não deixará de exercer, com prioridade, suas funções típicas e que as funções atípicas são apenas aquelas constitucionalmente estabelecidas, de modo que não haverá aí qualquer violação ao princípio da separação dos poderes**, o qual, registre-se, consubstancia cláusula pétrea conforme se observa do art. 60, §4º, III, da Constituição Federal.

Sintetizando a teoria da separação dos poderes e freios e contrapesos, eis as palavras de Canotilho e Moreira (1991, p.71):

“um sistema de governo composto por uma pluralidade de órgão requer necessariamente que o relacionamento entre os vários centros do poder seja pautado por normas de *lealdade constitucional* (*Verfassungstreue*, na terminologia alemã). A lealdade institucional compreende duas vertentes, uma positiva, outra negativa. A primeira consiste em que os diversos órgãos do poder devem cooperar na medida necessária para realizar os objetivos constitucionais e para permitir o funcionamento do sistema como mínimo de atritos possíveis. A segunda determina que os titulares dos órgãos do poder devem respeitar-se mutuamente e renunciar a prática de *guerrilha institucional*, de abuso de poder, de retaliação gratuita ou de desconsideração grosseira. Na verdade, nenhuma cooperação constitucional será possível, sem uma *deontologia política*, fundada no respeito das pessoas e das instituições e num apurado sentido de responsabilidade de Estado (*statemanship*)”.

### **3.2. A COMPETÊNCIA CONSTITUCIONAL DE CADA PODER / FUNÇÃO DA FEDERAÇÃO.**

Feito os indispensáveis registros acerca da teoria da separação dos poderes, já é possível descrever as competências constitucionais de cada poder como forma de fixar as funções típicas de cada órgão.

Antes de tudo, porém, é preciso esclarecer que, apesar de muito ter se falado sobre os poderes do Estado, na verdade, o poder estatal é uno e indivisível, consoante bem disse no passado Rousseau. Assim, ele é um só, manifesta-se, no entanto, por meio de órgãos distintos, os quais exercem funções dentro de competências constitucionalmente previstas. Nesse sentido, as atribuições estabelecidas pelo constituinte originário não poderão ser delegadas de um “poder” ao outro, em estrita observância ao princípio da indelegabilidade de atribuições.

Nessa perspectiva, o que os liberais clássicos convencionaram chamar de separação de poderes, os constitucionalistas modernos entenderam como divisão de funções do Estado, de atividades entre distintos órgãos autônomos.

Deveras, o melhor critério para individualizar as funções do Estado é o critério formal, que é aquele no qual o próprio Direito associa a função ao ente.

Em apertada síntese, a função legislativa é aquela em que o próprio Estado faz nascer normas gerais e abstratas, de conduta ou de estrutura, que inovam no ordenamento e retiram seu fundamento de validade direto da Constituição Federal. A função jurisdicional é aquela exercida exclusivamente pelo Estado por meio de decisões que resolvem conflitos e gozam do status de coisa julgada, atributo exclusivo das decisões proferidas em última instância pelo Judiciário. Por fim, a função administrativa é aquela exercida pelo Estado direta ou indiretamente dentro de uma estrutura hierarquicamente organizada, desempenhada por meio de atos infralegais que se encontram submissos ao controle de legalidade pelo Poder Judiciário.

Em seara constitucional, o título IV da Constituição Federal trata da organização dos poderes e nesse espaço elencou as funções típicas e atípicas de cada órgão. Seu objetivo, segundo Alexandre de Moraes, ao estabelecer as diversas funções, imunidades e garantias aos Poderes Legislativo, Executivo, Judiciário e, também, ao Ministério Público foi, justamente, preservar o regime democrático, suas instituições, os direitos fundamentais e a própria separação de poderes, legitimando, pois, o tratamento diferenciado fixado aos seus membros, em face do princípio da igualdade (MORAES. 2005a).

Resumidamente, é possível se verificar que ao Legislativo o constituinte originário atribuiu as funções típicas de legislar e fiscalizar o patrimônio do Executivo. Suas funções atípicas são:

dispor sobre sua organização e julgar o Presidente da República nos crimes de responsabilidade. O Executivo ficou com as seguintes funções típicas: a prática de atos de chefia de Estado e de governo e os atos de administração e as atípicas são aquelas relacionadas à edição de medidas provisórias e julgamento de defesas e recursos administrativo.

Por derradeiro, ao Judiciário coube a função típica de julgar (função jurisdicional), dizendo o direito no caso concreto, dirimindo conflitos e, ainda, o exercício do controle de constitucionalidade das leis como forma de guardar a Carta Maior. As funções atípicas do Judiciário representam a autorização para elaboração de regimentos internos de seus tribunais e a prática de atos administrativos ligados ao exercício da função

Aqui está, portanto, traçado o perfil constitucional da tripartição das funções estatais importante para o deslinde da matéria central do presente trabalho.

#### **4. O CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS NO DIREITO BRASILEIRO.**

Fazer o controle de constitucionalidade das leis, de acordo com Alexandre de Moraes, significa “verificar a adequação (compatibilidade) de uma lei ou de um ato normativo com a constituição, verificando seus requisitos formais e materiais”. (MORAES, 2005b).

O constitucionalismo brasileiro está fundado em um tripé: supremacia da constituição, rigidez constitucional e controle de constitucionalidade. A supremacia constitucional perfaz-se por meio de mecanismos que retiram a eficácia de leis e atos normativos infraconstitucionais que confrontem com a Constituição Federal, do ponto de vista material ou formal.

O objetivo do controle da constitucionalidade é preservar a supremacia da constituição sobre as demais normas do ordenamento jurídico. Desta supremacia decorre o princípio da *compatibilidade vertical*, segundo o qual a validade da norma inferior depende de sua compatibilidade com a Constituição Federal. Ressalte-se, contudo, que enquanto não vier a sofrer controle de constitucionalidade exercido pelo Poder Judiciário a lei é válida e eficaz.

Em alguns países esse controle é exercido por uma Corte ou Tribunal que não integra qualquer dos poderes estatais, exercendo sua função de forma autônoma, por meio de um critério político. No Brasil, adota-se o controle típico mais comum que é o jurisdicional, aquele exercido por um órgão integrado ao Poder Judiciário.

Nessa perspectiva, toda e qualquer norma infraconstitucional - abstrata ou concreta, individual ou geral - deve estar em consonância com a Constituição, tanto no seu aspecto formal, quanto no material. Contudo, se isto não for observado, cumpre ao Judiciário, por meio do controle de constitucionalidade, banir a eficácia da norma que se encontre em dissonância com a ordem constitucional.

Finalmente, o controle de constitucionalidade das leis revela-se com instrumento de efetivação do princípio da segurança jurídica, notadamente, porque ele assegura que a Carta Maior não será violada e os direitos e garantias nela consignados serão efetivados por meio de leis material e formalmente constitucionais.

No Brasil, existem os controles preventivo e repressivo de constitucionalidade. O controle preventivo é aquele realizado antes mesmo da lei existir, tendo por objeto os projetos de emendas à Constituição Federal e os projetos de lei e visa evitar que normas inconstitucionais ingressem no ordenamento jurídico.

Primeiramente, é realizado pelas comissões da Câmara dos Deputados e do Senado Federal (em especial a Comissão de Constituição e Justiça e Redação da Câmara e a Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania do Senado). Pode, também, ser efetivado pelo Presidente da República, via sanção e veto. O veto quando baseado na inconstitucionalidade é chamado de jurídico, sendo denominado de político quando se sustenta no argumento de que a norma contraria o interesse público. Excepcionalmente, o controle preventivo é realizado pelo Poder Judiciário, via de regra por intermédio de mandado de segurança impetrado por parlamentar que julgue determinado projeto inconstitucional.

O controle de repressivo de constitucionalidade, por sua vez, é realizado por intermédio de dois modelos, o controle difuso ou concreto e o controle concentrado ou abstrato, os quais serão adiante examinados.

#### **4.1. O CONTROLE DIFUSO E CONCENTRADO: CONCEITOS E EFEITOS.**

O controle difuso ou concreto é também conhecido como controle por via de exceção ou defesa, ou controle aberto, pois pela via de exceção, qualquer juiz ou Tribunal pode acolher a inconstitucionalidade argüida pela parte (autor ou réu) no caso concreto. Registre-se que a declaração de (in) constitucionalidade, aqui, ocorre, incidentalmente, haja vista que é apenas “pano de fundo” do direito material discutido.

O controle difuso surgiu do memorável caso *Madison versus Marbury* (1803), julgado pelo Juiz Marshall da Suprema Corte Americana, o qual afirmou que é afeto à atividade jurisdicional fazer a interpretação e aplicação da lei e nesse trabalho cumpri-lhe verificar a ocorrência de contradições entre a lei e a Constituição, fazendo esta última prevalecer. No Brasil, o aludido controle foi contemplado desde a primeira constituição republicana (1891).

Em síntese, o controle por via de exceção caracteriza-se, nas lições do professor Alexandre de Moraes, “pelo fato de ser exercitável somente perante um caso concreto a ser decidido pelo



Poder Judiciário. Assim, posto um litígio em juízo, o Poder Judiciário deverá solucioná-lo e para tanto, incidentalmente, deverá analisar a constitucionalidade ou não de lei ou de ato normativo. A declaração de constitucionalidade é necessária para o deslinde do caso concreto, não sendo, pois, objeto da ação principal” (MORAES, 2005c).

O controle concentrado, por sua vez, é aquele que se concentra em um único tribunal e visa “o controle de constitucionalidade de ato normativo em tese, marcado pela generalidade, impessoalidade e abstração” (LENZA, 2006, p.116.). Diferentemente do controle difuso, no controle concentrado não se discute qualquer interesse subjetivo, ele tem natureza objetiva, haja vista que objetiva declarar se determinada lei ou ato normativo é ou não compatível com a Constituição Federal e, assim, preservar a supremacia constitucional.

A origem desse controle deu-se na Áustria e o seu criador foi o brilhante jurista Hans Kelsen. No Brasil o controle concentrado foi introduzido por meio de Emenda Constitucional nº. 16, de 6/12/1965.

O art. 102 da atual Constituição da República define o Supremo Tribunal Federal como seu principal guardião e atribui-lhe a competência para julgar, originariamente, as ações diretas de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação direta de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal. É o Supremo Tribunal Federal, ainda, que julga a ação de descumprimento de preceito fundamental, outro instrumento de controle.

Acerca da escolha de um único órgão para exercitar o controle concentrado de constitucionalidade o mestre positivista Hans Kelsen (1985, p.288-290) pai desse controle, fez os seguintes registros:

“se a Constituição conferisse a toda e qualquer pessoa a competência para decidir esta questão, dificilmente poderia surgir uma lei que vinculasse os súditos do Direito e os órgãos jurídicos. Devendo evitar-se uma tal situação, a Constituição apenas pode conferir competência para tal a um determinado órgão jurídico.”

E arremata, dizendo:

“se o controle da constitucionalidade das leis é reservado a um único tribunal este pode deter competência para anular a validade da lei reconhecida como inconstitucional não só em relação a um caso concreto mas em relação ao

todos os casos a que a lei se refira- quer dizer, para anular a lei como tal. Até esse momento, porém, a lei é válida e deve ser aplicada por todos os órgãos aplicadores do direito.”

Quanto à legitimação para a propositura da ação, esta foi atribuída a algumas pessoas específicas, encontrando-se o rol de legitimados elencados no art. 103 do Texto Constitucional.

Note-se que os principais contornos do controle concentrado está insculpido na própria Constituição Federal, alguns outros delineamentos são encontrados na lei n°. 9.868/99 e a principal característica que se extrai desse tipo de controle é a exclusividade do seu exercício que, como visto, é atribuída ao S.T.F.

Com efeito, é a maior corte do país quem tem competência para extirpar do ordenamento lei ou ato normativo, pois a presunção natural de constitucionalidade das leis vale para todos, só sendo quebrada após palavra final do S.T.F. pela sua inconstitucionalidade.

Finalmente, passa-se a análise dos efeitos das decisões em controle de constitucionalidade.

No controle difuso, regra geral, a sentença que declara que a lei é inconstitucional produz efeitos pretéritos, atingindo a lei desde seu nascedouro (edição), tornando-a nula *pleno iure* (de pleno direito). Os efeitos são, portanto, retroativos. No entanto, esses efeitos atingem apenas as partes envolvidas no litígio, já que a declaração é incidental. Sucede que a Constituição Federal previu hipótese em que os efeitos da decisão no controle difuso seja *erga omnes*, ou seja, que atinja a todos.

Com efeito, o art. 52, X, da C.F. estabelece competência privativa ao Senado Federal para, através de Resolução, suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do S.T.F. Assim, desde que o Senado Federal suspenda a execução, no todo ou em parte, de lei levada a controle de constitucionalidade, por via de exceção, a referida suspensão alcançará a todos, no entanto, valerá a partir do momento em que a resolução for publicada na Imprensa Oficial.

No controle concentrado, os efeitos da decisão são diversos. Via de regra, a decisão no controle concentrado produzirá efeitos contra todos (*erga omnes*) e, também, terá efeito

retroativo (*ex tunc*) retirando do ordenamento jurídico a lei ou ato normativo contrário a Constituição Federal. É, destarte, ato nulo.

Por outro lado, a lei nº. 9868/99, que dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal, trouxe importante inovação no âmbito do controle de constitucionalidade prevendo modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade.

Assim, o art. 27 do referido diploma legal prevê que: “ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração dou decidir que ela só tenha efeito a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.”

A mesma lei nº. 9.868/99 também previu que a declaração de inconstitucionalidade ou de constitucionalidade têm efeitos vinculantes em relação aos órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública das três esferas do poder.

Essa regra foi incorporada à Constituição Federal, por meio de emenda constitucional que alterou o art. 102, §2º. que passou a ter a seguinte redação:

“Art. 102, §2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade 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.”

Conclusão, proferida decisão pelo S.T.F., essa decisão terá efeito vinculante obrigatório em relação aos poderes Executivo e Judiciário (exceto o próprio S.T.F.) os quais deverão adequar o exercício de suas funções à interpretação realizada pela Suprema Corte. Esse efeito transcende o dispositivo da sentença e alcança, inclusive, os motivos (*a ratio decidendi*) tudo isso para afastar qualquer tentativa de desrespeito da decisão.

## **5. CONTROLE EXERCIDO PELA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.**

No item precedente, foram esclarecidos os contornos do controle de constitucionalidade das leis. Tratou-se do controle preventivo e repressivo e viu-se que, no tocante, a este último somente ao judiciário é dado o seu exercício, em outras palavras, é o Poder Judiciário, que dá a palavra final acerca da (in) constitucionalidade de determinada lei ou ato normativo, expurgando-a ou mantendo-a no ordenamento jurídico vigente.

Apesar da reserva de jurisdição para declaração de inconstitucionalidade, é dever de todos os poderes ou funções do Estado (Legislativo, Executivo e Judiciário) zelar pela Constituição Federal, ou seja, todos eles têm o dever de atuar em conformidade com os ditames constitucionais.

Nesta perspectiva, o legislativo deve estar atendo às leis que edita, primando para que sejam formais e materialmente constitucionais e exercendo o controle preventivo de constitucionalidade acima comentado.

O Executivo, de igual modo, tem o compromisso de proteger a Carta Magna, exercendo o Presidente da República, por meio de seu veto, o controle sobre os projetos de leis inconstitucionais. A Administração Pública, integrante do Poder Executivo, tem, também, o compromisso de, na busca da satisfação do interesse público, atuar em conformidade com os preceitos constitucionais e reprimir atuações a eles contrários.

Sucedo que à Administração Pública não é dado o exercício do controle de constitucionalidade das leis e dos atos normativos, o qual é afeto, exclusivamente, ao Poder Judiciário. Sua atuação, por conseguinte, deve estar sempre pautada no princípio da legalidade, sendo-lhe possível fazer tudo aquilo que a lei autoriza, não podendo julgar se essa lei que autoriza ou proíbe é ou não constitucional, em razão da presunção natural de constitucionalidade das leis.

Acerca do princípio da legalidade, a atividade administrativa tem sua eficácia condicionada ao respeito à lei. “A legalidade na Administração não se limita a ausência de oposição à lei, mas pressupõe autorização dela, como condição de sua ação” (MEIRELES, 2005, p.88).

Nesse âmbito, questiona-se: como a Administração Pública pode velar pela Constituição Federal e que tipo de controle ela pode ser exercer? A Administração Pública pode velar pela Carta Magna exercendo o controle dos seus próprios atos.

O controle administrativo, segundo o eminente professor José dos Santos Carvalho Filho (2008, p.828) “é o que se origina da própria Administração Pública. Significa aquele poder que têm os órgãos que a compõem, de fiscalizarem e reverem seus próprios atos, controle, aliás, normalmente, denominado de **autotutela**”. Nesse aspecto, tem-se o controle de mérito e de legalidade.

O primeiro, de mérito, é o que se efetiva por meio de uma análise de conveniência e oportunidade do ato. Esse controle é privativo da Administração Pública e nele não se questiona sobre a legalidade. O ato para ser retirado do mundo jurídico deve ser revogado.

O segundo, de legalidade, refere-se a observância das leis vigentes e eficazes e à Constituição Federal. Nele o órgão que exerce o controle confronta a conduta administrativa com o complexo normativo vigente e verificando a incompatibilidade anula o ato por vício de legalidade. Assim, se determinado ato administrativo está em desconformidade com a lei haverá ilegalidade e o juízo de desvalor que dela decorre conduz o ato a nulidade ou anulabilidade.

Em hipótese de o ato administrativo violar preceito constitucional, mais evidente ainda será o vício do ato, devendo o próprio órgão do qual emanou anulá-lo em razão dessa mácula. Esse controle pode ainda ser exercido pelo poder Judiciário ou por provocação do interessado. Aqui, portanto, analisa-se o desvalor do ato frente ao ordenamento jurídico. O agente público pratica o ato para dar aplicação à lei, só estando autorizado a exercer o controle sobre o ato por ele mesmo praticado e não sobre a lei que deve aplicar.

Ilustrando a situação, se a lei retira seu fundamento de validade da própria Constituição Federal e o ato administrativo, por exemplo, o lançamento tributário, retira seu fundamento de validade da lei, esse ato tanto será inválido quanto inválida for a lei que o autorizou. No entanto, se a lei é válida e eficaz, ao agente público só é dado exercer o controle desse ato e partindo dessa premissa (lei válida e eficaz) não poderá extravasar sua competência para, além de controlar o ato, fazer o controle da própria lei.

## **6. PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**

### **6.1. INSTAURAÇÃO, PARTES, COMPETÊNCIA E EFEITOS DAS DECISÕES.**

O processo administrativo fiscal é também conhecido como processo administrativo tributário, tem por objeto discussão que envolva matéria tributária e por estar relacionado com o poder de tributar, deve observar os princípios constitucionais que regem essa atividade. Encontra seu fundamento de validade no art. 5º, LV da Constituição Federal, no Código Tributário Nacional e na legislação específica de cada ente.

Existem duas modalidades de processos administrativos tributário: a consulta e a discussão sobre a exigência de crédito tributário. No primeiro não há litígio, o contribuinte formula questões acerca da aplicação da legislação tributária, a decisão não é suscetível de recurso ou pedido de reconsideração, podendo, no entanto, ser objeto de revisão. No segundo, impera a natureza litigiosa, onde o contribuinte impugna os critérios e elementos do lançamento com o fim de exigir a legalidade prevista na Constituição Federal.

No processo administrativo tributário que discute a exigibilidade de crédito tributário a peça inaugural do procedimento é o auto de infração. O litígio instaura-se mesmo com a impugnação apresentada pelo contribuinte em razão do seu inconformismo com os elementos constantes do auto de infração. O julgamento em primeira instância é efetuado por um agente público, já na segunda instância é efetuado por um colegiado. Merece destaque o fato de que os agentes julgadores, via de regra, são agentes integrantes dos quadros da própria Administração Fazendária, o que denota que conhecem com maior profundidade e proximidade a matéria posta em discussão no processo, por outro lado, pode faltar-lhe imparcialidade, atributo, no entanto, exigido apenas no processo judicial, onde existe de fato jurisdição.

No tocante ao tema competência, é básico saber que a autoridade julgadora do processo administrativo tributário, compondo a Administração Pública, deve obediência ao princípio da legalidade, só podendo atuar quando expressamente autorizado por lei, a qual delimita sua competência e o raio de sua atuação. O princípio da legalidade é norteador da conduta administrativa estando previsto no art. 37 do Texto Constitucional que trata da Administração Pública.

Conclui-se, portanto, que a atuação do agente decorre de norma expressa. Assim, a revisão de lançamento, o reconhecimento ou não de uma isenção, entre outros aspectos, deve ser analisado pelo julgador sempre partindo da lei. Os argumentos articulados pelo contribuinte, por sua vez, devem ater-se a (i)legalidade do procedimento, ao revolvimento de matéria fática e, em seara constitucional, ao reconhecimento de uma imunidade, por exemplo.

Percebe-se que ao julgador administrativo tributário compete resolver o litígio que se apresenta, fazendo a aplicação da lei (atribuição do Executivo) sendo sua decisão um ato administrativo. Nesse quadro, falece competência à autoridade julgadora a discussão de questões que não se assente na legalidade.

No processo administrativo tributário existem princípios que devem ser observados como forma de garantir a lisura e validade do procedimento. Destaca-se, nesse âmbito, além do princípio da legalidade já falado, o princípio da imparcialidade, oficialidade, informalismo, verdade real, da publicidade, além dos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa. No tocante a estes dois últimos, deve o contribuinte utilizar os meios e recursos a eles inerentes, consoante preceito constitucional constante do art. 5º, LV<sup>2</sup>. Importa registrar que o exercício do contraditório e da ampla defesa deve observar a competência da autoridade julgadora para apreciação da matéria que se quer ventilar em defesa.

Em tema de efeitos das decisões, verifica-se, como já se sobejamente demonstrado no presente trabalho, que no âmbito da esfera do processo administrativo fiscal elas não adquirem definitividade e isso vale tanto para aquelas decisões que resolvem acerca da exigibilidade do crédito tributário, quanto para aquelas que aplicam penalidade. O caráter definitivo, no ordenamento vigente, é atributo, exclusivo, das decisões judiciais transitadas em julgado.

Não há, portanto, coisa julgada administrativa. Essa inexistência encontra-se amparada em dois fundamentos, quais sejam: a revogabilidade do ato administrativo, como decorrência da

---

<sup>2</sup> Art. 5º, LV, CF: 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;

faculdade da Administração rever seus próprios atos, possibilidade de revisão judicial<sup>3</sup> e existência de controle administrativo.

A questão, no entanto, não parece tão simples, haja vista que há na doutrina e na jurisprudência vozes no sentido da existência de “coisa julgada formal administrativa”. Essa “coisa julgada formal” surgiria no exato momento em que a autoridade fazendária julgadora proferisse julgamento, em última instância administrativa, favorável ao contribuinte, fazendo surgir para este verdadeiro direito subjetivo.

Aqui a decisão desfavorável à Administração Tributária não poderia ser revogada no Judiciário, haja vista que se ela própria decidiu em favor do contribuinte, não teria interesse de agir para levar a matéria ao Judiciário. Ademais, sustenta-se que o princípio da inafastabilidade da jurisdição estaria afeto apenas ao contribuinte como destinatário dos direitos individuais e não à Administração Pública que não se encontra no mesmo patamar de igualdade.

A tese é razoável principalmente no que tange a questão processual de falta de interesse de agir da Administração Pública. No entanto, a inafastabilidade da jurisdição é dogma, como visto, constitucional e que não encontra limitação quanto aos seus destinatários. De mais a mais, a última palavra sobre a matéria objeto da lide é mesma do Poder Judiciário.

Por derradeiro, cumpre registrar que a decisão no processo administrativo tributário instaurado entre Fisco e contribuinte, visa a **possibilidade** de se evitar a via judicial e, em muitos casos, põe termo a litigiosidade ou ainda desempenha função saneadora, facilitando a compreensão da matéria quando levada ao Judiciário.

---

<sup>3</sup> Art. 5º, XXXV, CF: a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.



## **7. A AUTORIDADE ADMINISTRATIVA FISCAL E A LEI (IN) CONSTITUCIONAL**

### **7.1. CONTEXTUALIZAÇÃO DO PROBLEMA**

Ganhou relevo na doutrina e jurisprudência a discussão acerca da possibilidade de os órgãos de julgamento da Administração Tributária, na solução do litígio fiscal, deixar de aplicar uma lei com fundamento em sua incompatibilidade com a Constituição Federal.

Em que pese para alguns seja um disfarçado controle de constitucionalidade autorizado pela Carta Magna no que toca ao dever que tem os três poderes estatais de zelar por ela, se visto de perto, é uma verdadeira e escancarada tentativa de executar controle jurisdicional de constitucionalidade, o qual, diga-se de passagem, é monopólio do Judiciário.

Não há posição sólida na jurisprudência quanto à matéria. Já na doutrina, alguns doutrinadores estão tendenciosos no sentido da legitimidade. A jurisprudência do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais encontra-se dividida, inclinando-se no sentido da ilegitimidade, em que pese existam julgados de peso no sentido contrário.

Finalmente, é importante registrar o memorável julgamento do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, (Decisão SF 2.713/95) relatoria de Ademir Ramos da Silva, que entendeu ser o tribunal competente para deixar de aplicar lei inconstitucional ou decreto ilegal em situações concretas.

Remontando o contexto histórico, é fundamental pontuar que a corrente no Brasil que se formou no sentido de autorizar o Executivo a negar cumprimento a leis tidas por inconstitucionais surgiu em um momento histórico completamente diferente do atual, considerando as inúmeras mudanças por que passou o controle de constitucionalidade brasileiro.

Com efeito, a representação interventiva, de legitimidade do Procurador Geral da República, na Constituição de 1934, apenas autorizava a declaração de inconstitucionalidade nas hipóteses de violação dos princípios constitucionais sensíveis.

De outra banda, somente com a Emenda Constitucional nº. 16 de 1965, foi introduzida na Constituição Federal de 1946, o controle abstrato de constitucionalidade das leis, cuja legitimidade era monopólio do Procurador Geral da República. Com a consolidação do controle abstrato começou-se a sustentar que não mais seria possível ao Executivo afastar a lei que julgasse incompatível com a Constituição Federal, apesar disso, por outro lado, o Supremo Tribunal Federal permaneceu aceitando a doutrina anterior.

O fato é que, antes da Carta Magna de 1988, a legitimidade para Ação Direta de Inconstitucionalidade era limitada ao Procurador Geral da República, não sendo possível aos chefes do Executivo manejar a ação em tela e por esta razão surgiu uma atmosfera propícia para que as autoridades julgadoras em processo administrativo permanecessem usurpando competência jurisdicional.

Com a ampliação do rol dos legitimados introduzida pela nova Constituição de 1988, tanto o Presidente como os Governadores de Estados passaram a poder questionar, perante o STF, a constitucionalidade das leis e com isso a corrente que autorizava a Administração Pública recusar, voluntariamente, o cumprimento de lei que reputasse inconstitucional foi enfraquecendo, haja vista que os chefes do Executivo poderiam pessoalmente bater as portas da Suprema Corte constitucional, principal guardião da Constituição Federal, para que essa, no exercício de sua competência privativa, resolvesse a questão.

Nesse sentido, Alberto Xavier citando Gilmar Ferreira Mendes (2004, p. 24):

“O modelo de ampla legitimação consagrado no art. 103 da Constituição de 1988 e repetido pela Lei nº. 9.868 não se compatibiliza, certamente, com o recurso a essa medida de quase-desforço concernente ao descumprimento pelo Executivo da lei considerada inconstitucional. Se o Presidente da República – ou, eventualmente, o Governador do Estado – está legitimado a propor a ADIN perante o Supremo Tribunal Federal, inclusive com pedido de medida cautelar, não se afigura legítimo que deixe de utilizar essa faculdade ordinária para valer-se de recurso excepcional, somente concebido e tolerado à época, pela impossibilidade de um desate imediato e escorreito da controvérsia”.

Por outro lado a mesma Constituição de 1988 passou a prever no seu art. 5º, LV que: “Aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes”.

Diante da ampliação explícita do princípio da ampla defesa para os processos administrativos, um novo argumento foi criado por aqueles que defendiam que os órgãos julgadores fiscais poderiam afastar a execução de lei inconstitucional. A tese difundida é a de que ao impedir o conhecimento pela autoridade administrativa julgadora, em processo administrativo, das matérias atinentes a inconstitucionalidade seria o mesmo que tornar a defesa do contribuinte restrita ao invés de ampla.

Daí em diante as discussões acerca da matéria só foram crescendo e diversos argumentos foram surgindo, os quais serão analisados na seqüência.

## **7.2. DA IMPOSSIBILIDADE DE A AUTORIDADE FISCAL RECUSAR ESPONTANEAMENTE A APLICAÇÃO DE LEI NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.**

Nos itens precedentes foram prestados esclarecimentos acerca da inexistência de jurisdição no processo administrativo, sobre o princípio da separação dos poderes e sobre o controle de constitucionalidade. Esses três temas são de fundamental importância para a compreensão da matéria, senão veja-se.

As matérias atinentes ao direito tributário não se encontram especificamente tratadas em um código, assim como estão as normas de direito penal e civil, por exemplo. Na verdade, é no texto constitucional que se encontra grande parte da normatividade do direito tributário, pois é nela que se acham os princípios tributários, as limitações ao poder de tributar, as competências dos entes tributantes, os tributos que podem ser criados, entre outros aspectos.

Note-se que esse ramo do direito tem cunho eminentemente constitucional e não é por outra razão que vez por outra as questões constitucionais chegam às discussões dos órgãos julgadores fazendários.

Nessa perspectiva, surgem alguns questionamentos: quando o contribuinte impugna um lançamento alegando que o procedimento fundou-se em uma lei ou em um ato normativo que fere a Constituição Federal e pede, por conseguinte, que a autoridade tributária julgadora reveja o ato e afaste a aplicação daquela lei inconstitucional é possível que sua pretensão seja

acolhida? Em outras palavras, o julgador pode entrar nesse mérito da inconstitucionalidade da lei e deixar de executá-la?

Eis o ponto central do tema. Pertencendo aos quadros da Administração Pública, a autoridade julgadora do processo administrativo tributário, seja ela de primeira instância ou integrante da segunda instância, só poderá atuar nos estritos limites legais e na observância de sua competência. Portanto, “o cerne da discussão não é saber se a autoridade administrativa pode deixar de executar uma lei por ela tida como inconstitucional, mas se ela tem competência para a análise da constitucionalidade da lei” (MACHADO, 1995. p.150).

Já foi definido, linhas acima, os contornos do princípio da separação dos poderes, o qual tem por finalidade a unidade do sistema jurídico.

Nesse sentido, a função jurisdicional é atribuição precípua do Poder Judiciário. Os órgãos julgadores administrativos não realizam jurisdição nos processos sob sua submissão, na verdade, eles resolvem um litígio e sua decisão é um mero ato administrativo sem o atributo da definitividade próprio das decisões judiciais.

O que se vê é uma clara tentativa de violação do princípio da separação das funções estatais com evidente usurpação de competência empreitada pelas autoridades administrativas, com a justificativa, na seara tributária, de que impedir a discussão constitucional seria o mesmo que esvaziar o processo administrativo fiscal, pois, como visto, o direito tributário tem suas raízes cravadas na Constituição Federal.

Chegam alguns doutrinadores a dizer que o princípio da tripartição dos poderes não é um fim em si mesmo e que nem o próprio Montesquieu, mentor dessa teoria, cogitou separar as funções executiva e jurisdicional de forma absoluta.

Pois bem. De fato a teoria da separação dos poderes sofreu algumas mudanças ao longo dos tempos não se apresentando com a mesma rigidez que detinha quando foi pensada por Aristóteles. Sucede que, apesar de uma flexibilização no sentido de atribuir-se outras funções atípicas aos diversos poderes estatais, uma coisa não mudou, é a própria Carta Maior que define quais são as funções atípicas de cada órgão e ademais, a separação dos poderes permanece como cláusula pétrea no texto constitucional.

Assim, por exemplo, o legislador constituinte ainda não previu como função anômala do executivo o controle de constitucionalidade das leis e nem poderia fazê-lo, pois, como se sabe, essa é função fundamental do Judiciário. Por outro lado, ainda não foi atribuída ao Judiciário a função de atuar como legislador positivo, apesar das inúmeras omissões do poder legislativo principalmente em sede de efetivação de direitos fundamentais. Neste último caso, a justificativa para se atribuir ao Judiciário a possibilidade de atuar como legislador positivo é mais do que plausível, entretanto a usurpação de competência fere o princípio da separação dos poderes, fere, portanto, cláusula pétrea.

Neste sentido, o jurista Juvenal Vieira Terceiro (2001) citando Zeno Veloso, contribui com os seguintes ensinamentos:

“Permitir que este poder, *expropria auctoritate*, cancele a eficácia de norma jurídica, porque reputa contrária à Constituição, é consagrar tese perigosíssima, que pode pôr em risco a democracia, num País, em desenvolvimento, como o nosso, com tantas e tão graves limitações e carências, com uma vocação histórica – e até o momento incontrolável – para o autoritarismo, com um executivo verdadeiramente formidável e imperial, significando o princípio da divisão de poderes quase uma letra morta no Texto Magno”.

Não é verdade o argumento de que a impossibilidade do órgão julgador tributário afastar a aplicação de lei inconstitucional esvaziaria o processo administrativo tributário. O que é certo é que o órgão julgador, nesta hipótese, está autorizado a fazer o controle de legalidade e o controle dos atos administrativos.

O parâmetro a ser tomado pela autoridade julgadora não é a lei, para julgá-la conforme ou não a Constituição. De fato, o ponto de partida são os atos administrativos, é saber se eles violam ou não as leis e os preceitos constitucionais. Se fosse possível que a Administração Pública pudesse dizer se essa ou aquela lei é inconstitucional, em verdade, o processo judicial (a função judicante) é que estaria sendo esvaziado.

Retomando a questão da competência, a existência de um controle de constitucionalidade administrativo dependeria de autorização constitucional, uma vez que o nosso sistema não valida exceção de competência por meio de norma implícita. Com efeito, o executivo não pode descumprir lei inconstitucional, pois não possui competência para expulsar norma do sistema, pode expelir tão somente atos administrativos.

Ademais, pela reserva de jurisdição compete ao Poder Judiciário dar a última palavra em matéria de controle de constitucionalidade. Assim, enquanto a norma não for retirada do ordenamento pelo Supremo Tribunal Federal ela é válida, eficaz e cogente e se for declarada inconstitucional no controle difuso terá sua eficácia suspensa para as partes envolvidas no litígio.

Nem se diga que o controle exercido pelos órgãos administrativos de julgamento, no tocante à análise de constitucionalidade, equivaleria ao controle difuso, haja vista a ausência de uniformização do entendimento jurisprudencial, já que um juiz em um caso pode declarar a lei constitucional e outro juiz, em outra hipótese, considera-la inconstitucional. A grande diferença reside no fato de que o controle difuso de constitucionalidade tem previsão constitucional e seu exercício compete, exclusivamente, aos órgãos do Judiciário, o mesmo não se aplicando para a Administração Pública.

Por outro lado, para cada caso julgado em controle difuso se formará uma coisa julgada e a questão poderá ser levada até o Supremo Tribunal Federal que dará a última palavra. No âmbito dos tribunais administrativos, não há possibilidade de formação de coisa julgada e o entendimento de cada julgador em um ou em outro sentido a respeito da constitucionalidade de determinado diploma pode gerar uma enorme insegurança jurídica nas relações tributárias entre Fisco e contribuinte.

Pela importância de seus ensinamentos, notadamente, no âmbito do direito tributário, vale a pena transcrição do pensamento do mestre Hugo de Brito Machado (1999, p. 150-154) acerca do tema:

“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 da 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”.

Ao afastar a aplicação de uma lei inconstitucional, a autoridade administrativa julgadora faz uma interpretação acerca da compatibilidade dessa lei com a Lei Fundamental. Então a lei é inconstitucional porque seu intérprete assim a considerou. Sucede que para dizer se essa lei é

mesmo inconstitucional somente o judiciário pode fazê-lo, caso contrário, a presunção natural é pela constitucionalidade do dispositivo.

Nem se diga aqui, com o intuito de legitimar os órgãos julgadores administrativos, que decidir sobre a aplicação de norma inconstitucional a fato concreto é algo diferente do exercício de controle de constitucionalidade das leis, pois, seria o mesmo que dizer que o controle difuso, embora leve o nome de controle, não é em essência modalidade de controle de constitucionalidade das leis.

Em síntese, não é possível no julgamento, por exemplo, sobre o reconhecimento ou não de uma isenção tributária, o órgão julgador administrativo simplesmente dizer que não goza o contribuinte de referida isenção porque a lei que a autoriza fere a Constituição Federal. Isso porque somente ao Poder Judiciário é dado fazer essa interpretação, ao administrador cabe averiguar se o interessado preenche ou não os requisitos para o gozo da referida isenção.

Finalmente, não poderia deixar de ser mencionado os impactos negativos dessa usurpação de competência empreendida pelos órgãos do poder executivo.

Os litígios entre Fisco e contribuinte são por demais acirrados nos tribunais administrativos tributários do país. São inúmeras as causas em que se discutem vultosas somas. Imagine quanto poder passaria a ter os órgãos julgadores da administração pública tributária se lhes fosse atribuído, como função atípica, a competência para deixar de aplicar lei que entenda ser inconstitucional. Reinariam absolutos.

Haveria um verdadeiro desequilíbrio entre as poderes / funções estatais. Primeiro porque o legislativo assistiria suas leis deixarem de ter aplicabilidade, simplesmente, pelo alvedrio do administrador público e o judiciário sentiria a usurpação da parcela, talvez, principal de sua competência.

Se por um lado estaria sendo prestigiado o princípio da ampla defesa, por outro o princípio da segurança jurídica viraria um preceito vazio. Em um país marcado por tantas interferências políticas nas decisões em processos judiciais tributários, como seria, então, em um processo no qual a própria administração fazendária pudesse dizer que tal e qual lei é inconstitucional?

A necessidade de zelar-se pela segurança do sistema jurídico é mais do que fundamental num Estado onde a corrupção, ironicamente, anda ao lado da democracia.

A falta de uniformização “jurisprudencial” é outro elemento de insegurança jurídica para os contribuintes.

### **7.3. DA TEORIA DA EFICÁCIA DIRETA DA CONSTITUIÇÃO E DA SUPOSTA LIMITAÇÃO AO PRINCÍPIO DA AMPLA DEFESA.**

Segundo a teoria da eficácia direta da Constituição, para esta produzir efeitos não precisa ser mediada por leis infraconstitucionais e deve ser aplicada pelos operadores do direito de forma imediata, assim como as demais normas que compõe o ordenamento jurídico, haja vista que em relação aos outros instrumentos que integram o complexo normativo a Constituição detém apenas superioridade hierárquica.

Explicando melhor a teoria, Alberto Xavier citando Ignácio de Otto (XAVIER, 2004a), jurista argentino, leciona que:

“Desta concepção resulta que todos os aplicadores do Direito devem tomar a norma constitucional como uma premissa de sua decisão, entre as demais normas aplicáveis, com as seguintes conseqüências: a) dado que a Constituição é norma superior haverá que examinar se as demais leis potencialmente aplicáveis são ou não com ela conformes; b) deverão aplicar a norma constitucional para dela extrair a solução do litígio ou, em geral, para configurar de um ou outro modo a situação jurídica em exame; c) deverão interpretar todo o ordenamento conforme à Constituição.

Significa isto que a eficácia direta da Constituição tem, como corolário lógico, que o aplicador do direito (em princípio seja ele qual for) é o juiz da constitucionalidade das leis, pois de harmonia com o critério hierárquico somente poderá aplicar as leis conformes à Constituição, rejeitando as normas com essa incompatíveis, por derrogação, se anteriores, ou por nulidade, se posteriores”.

Essa teoria é aplicável ao direito brasileiro com temperamentos. Assim, os **órgãos judicantes** (e somente esses) acessam diretamente a Constituição e efetuam o controle de constitucionalidade das leis.

Nesse sentido, se é certo que a Carta Magna não pode encontrar nas leis infraconstitucionais entraves para a produção de seus efeitos, é igualmente certo que a lei que esteja contrariando



seus dispositivos e impedindo sua eficácia direta só pode ser retirada do ordenamento pelo Poder Judiciário, já que só esse poder exerce jurisdição e tem competência privativa para tal função. Ademais, vige no ordenamento pátrio a presunção natural de constitucionalidade das leis. Feitos esses esclarecimentos, passa-se, doravante, à análise do segundo ponto do tópico, ou seja, os princípios do contraditório e ampla defesa no processo administrativo.

A Constituição Federal de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional de 1969, no seu artigo 153, parágrafo XV, assegurava aos acusados *ampla defesa, com os recursos a ela inerentes*. Já o parágrafo XVI do mesmo artigo previa o contraditório, mas apenas para a instrução criminal.

A Constituição Federal de 1988 modificou bastante o quadro anterior. O seu art. 5º, inciso LV aponta a amplitude que o tema adquiriu, senão veja-se sua redação:

“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.”

Como se vê, resta evidente o aumento de proteção nos processos administrativos, quando a atual Carta Magna consignou **explicitamente** o direito a ampla defesa e ao contraditório, passando estes a integrar o quadro das garantias individuais.

Destarte, se a ampla defesa no processo administrativo é garantia constitucional, seria possível chegar-se a conclusão de que a negativa da autoridade tributária administrativa em analisar os argumentos do contribuinte sobre a constitucionalidade da lei que respaldou o lançamento tributário em discussão no processo administrativo fiscal, estaria violando o aludido princípio e tornando a defesa do interessado restrita.

Acontece que a premissa é verdadeira, mas a conclusão é falsa. É que a inserção na Constituição Federal dos princípios do contraditório e da ampla defesa no processo administrativo tributário não teria, implicitamente, atribuído aos órgãos julgadores administrativos competência para o exame da constitucionalidade das leis.

Seria mesmo absurdo pensar isso. Os conceitos devem estar bem definidos a fim de impedir o surgimento de interpretações equivocadas. Pois bem. A ampla defesa assegura que a parte no

processo apresente os elementos que possam elucidar a verdade. É um direito fundamental, mas assim como os demais não é absoluto, não é ilimitado e encontra limites em outros direitos consagrados no Texto Fundamental.

Nessa perspectiva, a parte pode até argüir todos os elementos de defesa de que dispõe, mas a garantia da ampla defesa não tem o condão de atribuir competência para análise plena de todas as questões a quem não a possui. Essa competência ampla e irrestrita não acontece nem no processo judicial. Assim, não é dado a um juiz trabalhista conhecer e julgar, em nome do princípio da ampla defesa, processo criminal. A ampla defesa esbarra na incompetência absoluta.

Para arrematar, a jurista Nadja de Araújo em festeja artigo sobre a matéria, fez pertinentes esclarecimentos sobre a questão:

“Dessa forma, a ausência de competência para o administrador exercer controle de constitucionalidade não implica em cerceamento de defesa no processo administrativo, mas, tão somente, conforma tal função julgadora aos limites legais do sistema, no qual não se vislumbra norma que valide essa pretendida atribuição. Deve ser destacado que a legislação, por vezes, impede a discussão porque veda, expressamente, a análise da questão constitucional pelo agente administrativo. (...) Os agentes da Administração Tributária Federal só tem competência para afastar a incidência de norma tributária, após a específica decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal acerca de sua inconstitucionalidade”.

## 8- CONCLUSÃO

De tudo que foi exposto no presente trabalho é possível se chegar as seguintes conclusões:

I) Jurisdição significa dizer o direito. É poder do Estado exercido por terceiro imparcial, em última instância e objetiva a solução de litígios. É atividade privativa do Poder Judiciário, pois somente a este compete dizer do direito de forma definitiva. Nesse sentido, a chamada “jurisdição administrativa” é uma mera ficção, pois, na verdade, as autoridades administrativas não resolvem, com caráter de definitividade, os litígios que lhes são submetidos, sempre havendo a possibilidade de recorrer-se ao judiciário para que este dê a última palavra. Por outro lado, pelo princípio da investidura o sujeito que exerce a jurisdição deve ser imparcial, estranhos às partes que litigam no processo.

II) Pelo princípio da separação dos poderes as três funções estatais são exercidas por órgãos independentes e autônomos entre si. Esses órgãos possuem suas funções típicas e atípicas e ambas as funções estão exaustivamente estabelecidas no Texto Constitucional. Isso significa que caso um órgão queira exercer função de outro e não estando esta atribuição enquadrada entre as funções atípicas que lhes toca, haverá usurpação de competência e violação ao princípio em questão, o qual, registre-se, é cláusula pétrea da Constituição.

III) A supremacia constitucional perfaz-se por meio do controle de constitucionalidade das leis que retira do ordenamento os comandos normativos que conflitam com a Carta Maior. Dessa supremacia, decorre o princípio da compatibilidade vertical, segundo o qual os atos normativos encontram-se dispostos em uma escala hierárquica encontrando-se a Constituição no ápice e cada norma inferior retira seu fundamento de validade da norma que lhe antecede na escala.

IV) O controle de constitucionalidade das leis é instrumento que assegura o princípio da segurança jurídica. Apresenta-se na modalidade preventiva e repressiva. Preventivamente, o controle pode ser exercido pelos três órgãos estatais, nas estritas hipóteses constitucionais.

V) O controle repressivo é exercido, privativamente, pelo Poder Judiciário e apresenta-se nas seguintes modalidades: controle difuso, que é aquele que pode ser verificado por qualquer juiz ou tribunal e controle concentrado que é aquele exercido, em caráter de exclusividade, pelo Supremo Tribunal Federal, órgão judicante que tem como função precípua a guarda da Constituição da República e é o único legitimado a excluir do ordenamento norma que seja incompatível a Carta Magna.

VI) A Administração Pública compete zelar pela Constituição Federal, assim como aos demais poderes do Estado. No entanto, sua atuação encontra-se limitada às competências instituídas pelo Texto Fundamental. Nesse sentido, a administração está autorizada a fazer tudo aquilo que a lei permite, em estrita observância ao princípio da legalidade e em tema de controle está autorizada a fazer a autotutela. A autotutela é o controle exercido pela Administração Pública sobre os seus próprios atos, de ofício ou por provocação dos interessados. Por meio desse controle a administração anula seus atos que estejam contaminados pelo vício da ilegalidade ou que viole preceito constitucional.

VII) O processo administrativo fiscal é aquele que se forma entre o Fisco e o contribuinte e tem como questão principal tema relacionado ao direito tributário. As autoridades julgadoras pertencem aos quadros da própria Administração Fazendária e em matéria de competência é básico saber que os julgadores devem obediência à lei, atuando de acordo com os limites impostos pela estrita legalidade.

VIII) Finalmente, quanto a questão principal que deu corpo ao presente trabalho restou adotada a tese de que não é possível a autoridade julgadora fiscal deixar de aplicar lei por julgá-la inconstitucional. A tese sustenta-se, principalmente, no monopólio do Poder Judiciário para o exercício da jurisdição, na observância do princípio da separação dos poderes estatais e na ausência de competência do órgão julgador tributário para exercer controle de constitucionalidade das leis.

IX) Caso fosse autorizado a autoridade julgadora administrativa em processo tributário deixar de executar lei que julga ser inconstitucional surgiria como efeito uma grave violação ao princípio da segurança jurídica e um indesejável desequilíbrio entre os poderes estatais, no qual o Executivo se elevaria sobremaneira em relação aos demais órgãos.

X) A teoria da eficácia direta da constituição, segundo a qual os aplicadores do direito deve aplicá-la de forma direta e imediata, sem curvar-se a impedimentos legais, em face da absoluta ausência em nosso ordenamento da primazia da lei é aplicável ao direito brasileiro com temperamentos. Nessa perspectiva, o Texto Constitucional não pode perder efetividade em razão de obstáculos criados pelas leis infraconstitucionais, contudo a lei que esteja contrariando seus dispositivos e impedindo sua eficácia direta só pode ser retirada do ordenamento pelo Poder Judiciário, já que só esse poder exerce jurisdição e tem competência privativa para tal função. Ademais, vige no ordenamento pátrio a presunção natural de constitucionalidade das leis.

XI) A tese que alega violação do princípio da ampla defesa não tem sustentabilidade, uma vez que referido princípio não é um fim em si mesmo, não goza de eficácia absoluta e deve ser observado de acordo com a competência legal e constitucionalmente atribuída à autoridade julgadora.

## 7- REFERÊNCIAS:

ARAÚJO, Nadja Aparecida Silva de. Atuação do poder executivo. O controle de constitucionalidade. Notas de uma interpretação sistemática do direito positivo brasileiro. **XXVIII Congresso Nacional de Procuradores de Estado**. P. 63-77.

CANOTILHO, J.J. Gomes; MOREIRA, Vital. **Os poderes do Presidente da República**. Coimbra: Coimbra Editora, 1991.

CARVALHO FILHO. José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 19ª Ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris,. 2008.

COELHO. Sacha Calmon Navarro. **O controle de constitucionalidade das leis e do poder de tributar na Constituição de 1988**. 3ª edição. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

DIDIER Jr., Fredie. **Direito Processual Civil**. 6ª edição. Salvador: JusPODIVM. 2006.

KELSEN. Hans. **Teoria Pura do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1985. p.288-290.

LIEBMAN. Enrico Tullio. **Manuale di Diritto Processuale Civile**, ristampa da 2ª ed., 1968.

MACHADO. Hugo de Brito. Processo Administrativo Tributário. XXIII SIMPÓSIO DE DIREITO TRIBUTÁRIO. São Paulo. Revista dos Tribunais.1999. p. 150-154.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Processo Administrativo Tributário. XXIII SIMPÓSIO DE DIREITO TRIBUTÁRIO. São Paulo. Revista dos Tribunais. .1999. p. 72-76.

MARTINS, Natanael Di Pietro. A ampla defesa e a inconstitucionalidade no Processo Administrativo: Limites da portaria nº 103/2002. **Revista Dialética de Direito Tributário**. **RDDT**. São Paulo, nº 103, p. 99-117. abril.2004.

MELO. José Eduardo Soares de. Análise Crítica do Processo Administrativo fiscal no âmbito do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo. Termo In: ROCHA. Valdir de Oliveira (Org.). **Processo Administrativo Fiscal**. São Paulo: Dialética, 4º volume, p.107-113. 1999.

MEIRELES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 30ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 88.

MOSTESQUIEU, C.L.S. **O espírito das leis. Introdução, tradução e notas do Pedro Vieira Mota**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1994. P. 25-26.

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Competência dos Órgãos Administrativos Tributários. Processo Administrativo Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2000;

SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional**. Malheiros: São Paulo.2001.

TERCEIRO, Juvenal Vieira. **O conselho de Contribuintes e as argüições de inconstitucionalidade de lei**. São Paulo. Disponível em:< <http://www.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=3666>>. Acesso em: 7/3/2005.

XAVIER, Alberto. A questão da apreciação da inconstitucionalidade das leis pelos Órgãos Judicantes da Administração Fazendária. **Revista Dialética de Direito Tributário-RDDT**. São Paulo, nº 103, p.17-44, abril. 2004.

ZELOSO, Zeno. **Controle jurisdicional de constitucionalidade**. 2ª. Ed. p. 322 e 323.