

IMPORTÂNCIA DOS TRIBUNAIS ADMINISTRATIVOS

*Júlio Maria de Oliveira*¹

*Renato Silveira*²

1. Introdução

A alínea “a” do inciso XXXIV do artigo 5º da Constituição Federal de 1988 dispõe que: “XXXIV – são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas: a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder”. Por sua vez, o inciso LV do artigo 5º do Texto Constitucional determina 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”. Já o inciso LXXVIII do artigo 5º da Carta Magna prevê: “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a

1. Doutor e mestre em Direito Tributário pela PUC/SP, professor nos cursos de especialização da USP, IBET e GVLAW, ex-juiz do Tribunal de Impostos e Taxas, advogado em São Paulo.

2. Mestre em Direito pela PUC/SP, Especialista em Direito Tributário pela PUC/SP e pelo IBET, advogado em São Paulo.

celeridade de sua tramitação”. E especificamente em relação à Administração Pública, dispõe o artigo 37 da Constituição Federal que: “*A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerão aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (...)*”.

Como se vê, a Constituição Federal de 1988 assegura o direito de petição na esfera administrativa para defesa de direitos e contra ilegalidades. E, uma vez exercido o direito de petição na esfera administrativa pelo particular e havendo resistência da Administração Pública, com o surgimento de um conflito de interesse, também devem ser assegurados o contraditório, a ampla defesa e o duplo grau, bem como observadas a legalidade e a eficiência. Evidentemente, pois, deve existir um meio ou instrumento para viabilizar o exercício dos direitos assegurados pelo texto constitucional que, sob uma significação ampla, pode ser denominado processo (pois, ao final e ao cabo, o que se busca é a solução de um conflito de interesse entre o particular e a Administração Pública). O rito do processo administrativo deve estar previsto em Lei, que também deverá assegurar a sua duração razoável, como forma de realizar os princípios da eficiência e da segurança jurídica. Assim, o direito ao processo administrativo (também como corolário do direito de petição), com ampla defesa, contraditório, duplo grau e duração razoável, tem amparo no texto constitucional, representando verdadeira garantia do particular no Estado Democrático de Direito.

Por sua vez, especificamente em matéria tributária, o artigo 141 do Código Tributário Nacional dispõe que: “*O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias*”. Na sequência, determina o artigo 145 do Código Tributário Nacional que: “*Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: I – impugnação do sujeito passivo;*

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

II – recurso de ofício; (...). Com a instauração do contencioso administrativo, o artigo 151 do Código Tributário Nacional determina que: “*Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: (...) III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; (...)*”. Por fim, determina o artigo 156 do CTN que: “*Art. 156. Extinguem o crédito tributário: (...) IX – a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória; (...)*”.

Como transcrito acima, em diversas passagens o Código Tributário Nacional faz referência ao processo administrativo, evidenciando a sua importância na revisão do ato administrativo de lançamento. No entendimento de MARCOS VINÍCIUS NEDER e MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ (2010, p. 23): “*A Administração Pública, no exercício de sua competência constitucional, não pode olvidar de buscar a realização da justiça, fim último que legitima sua atuação. Este objetivo não deve ficar restrito apenas ao Poder Judiciário, é também interesse administrativo. Desse modo, órgãos internos à Administração devem realizar o controle de seus atos. Trata-se, na verdade, de estabelecer controles ‘desde dentro’, ou seja, incidentes na própria intimidade da Administração ao longo da formação de sua vontade, em vez de se contentar com controles operados de fora, pelo Judiciário, e, portanto, só utilizados ex post facto.*”³

Em uma interpretação sistemática e teleológica da Constituição Federal de 1988 e do Código Tributário Nacional, pode-se concluir que, a rigor, é mandatória a existência do processo administrativo tributário (em todas as Unidades da Federação), não podendo ser considerado, puro e simplesmente, um meio alternativo de solução de conflitos tributários. Realmente, o processo administrativo tributário produz efeitos concretos em relação ao crédito tributário, pois, durante o curso do processo administrativo, suspende a sua exigibilidade (sem imprimir quaisquer ônus para os contribuintes) e,

3. NEDER, Marcos Vinícius e LÓPEZ, Maria Teresa Martinez. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. São Paulo: Dialética, 2010.

ao final, pode conduzir à própria extinção do crédito tributário (evitando, assim, a indevida inscrição em Dívida Ativa e a propositura de Execução Fiscal) ou, então, à sua constituição definitiva na esfera administrativa (após o controle de legalidade pelos Tribunais Administrativos). Por isso, o processo administrativo tributário é um instrumento legítimo (e fundamental) de controle de legalidade do ato administrativo de constituição do crédito tributário, que sempre deve observar o contraditório e a ampla defesa, buscar a verdade material dos fatos e a duração razoável, e garantir a eficiência, a segurança jurídica e a justiça esperadas pelos contribuintes.

Nesse sentido, aliás, é o que prescreve o artigo 2º da Lei nº 9.784/99 (que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal): “*A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.*” A propósito, tais regras também são identificadas em legislações que disciplinam o contencioso administrativo tributário de outros Entes da Federação. Portanto, a legalidade, a ampla defesa, o contraditório, o duplo grau, a segurança jurídica e a eficiência são regras que devem ser observadas no contencioso administrativo tributário, inclusive como forma de garantir a qualidade e a adequação do crédito tributário, pois, após a sua constituição definitiva, deverá ser objeto de Execução Fiscal perante o Poder Judiciário, impondo diversos ônus (contratação de advogados, oferecimento de garantias etc) aos contribuintes para a defesa judicial.

Diante das regras (constitucionais e infraconstitucionais) que incidem sobre o processo administrativo tributário, emerge a importância dos Tribunais Administrativos, como Órgãos que exercem atipicamente a função jurisdicional [especialmente porque (i) interpretam o direito positivo, aplicando-o ao caso concreto; e (ii) a decisão administrativa definitiva e favorável ao contribuinte tem o efeito de extinguir a relação jurídica tributária posta pelo ato administrativo de lançamento] e possuem papel institucional relevantíssimo na sociedade,

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

não apenas porque são responsáveis pela solução de conflitos em matéria tributária e revisão do crédito tributário, cuja decisão produz impactos financeiros tanto para o particular quanto para a Administração Pública, mas também porque constroem normas jurídicas tributárias que, invariavelmente, servem de orientação para os contribuintes e para a própria Administração Pública, e, também, acabam por repercutir na jurisprudência dos Tribunais Judiciais (aliás, é muito comum a jurisprudência administrativa ser invocada nas razões de decidir de Juízes, Desembargadores e Ministros).

Assim, os Tribunais Administrativos são necessários para o controle de legalidade e revisão dos atos de lançamento tributário emitidos pela Administração Pública, para tutelar os direitos dos contribuintes assegurados em Lei e, em diversas situações, também para o amadurecimento da discussão envolvendo a aplicação de determinada norma jurídica. Além disso, o processo administrativo tributário não pode prescindir dos competentes recursos à 2ª instância administrativa, sob pena de afronta ao contraditório, à ampla defesa e ao duplo grau. Por consequência, a decisão administrativa proferida em instância única, sem possibilidade de revisão e controle por Tribunal Administrativo, não observa as regras constitucionais. Dessa forma, passamos a abordar questões que, a nosso ver, corroboram a importância dos Tribunais Administrativos no controle e revisão dos atos administrativos de constituição do crédito tributário e, também, que enobrecem o papel institucional dos referidos Órgãos.

2. Importância dos Tribunais Administrativos e o seu Papel Institucional

Nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional:

“Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável,

calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

Assim, a autoridade administrativa competente constitui, de ofício, o crédito tributário por intermédio do ato de lançamento, e intima o contribuinte para pagar, parcelar ou impugnar. Com a apresentação de impugnação pelo contribuinte, é inaugurado o contencioso administrativo tributário. E, após a decisão de 1ª instância administrativa, o contencioso tributário prossegue perante os Tribunais Administrativos mediante a interposição de recursos (do contribuinte e/ou de ofício), garantindo-se, assim, a ampla defesa, o contraditório e o duplo grau.

Os Tribunais Administrativos (que, a rigor, constituem a segunda instância de revisão do crédito tributário), possuem composição colegiada e, na maioria dos casos, paritária, com representantes do Fisco e representantes dos contribuintes, permitindo maior dialeticidade no processo e julgamentos mais democráticos e neutros, e reduzindo a assimetria da relação Fisco x Contribuintes. Além disso, os julgadores administrativos, invariavelmente, possuem formação multidisciplinar (acumulando, por exemplo, conhecimento em Direito, Contabilidade, Economia, Administração etc.), o que, naturalmente, repercute na qualidade dos julgamentos e das decisões, que tendem a ser mais técnicas quando comparadas, por exemplo, com as decisões judiciais.

Realmente, a prática do contencioso administrativo tributário revela que a expertise e a formação dos integrantes dos Tribunais Administrativos fazem a diferença em discussões técnicas, principalmente naquelas que o pano de fundo não se limita apenas e tão somente à interpretação do direito positivo, como ocorre, por exemplo, em processos que envolvem glosas de despesas, comprovação de créditos e planejamento tributário. A propósito, não estamos colocando em dúvida a competência dos integrantes do Poder Judiciário e nem tampouco descredenciando a legitimidade das decisões judiciais; mas, sim, destacando que a experiência e a capacitação dos

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

juizadores administrativos contribuem, sim, para uma análise mais detida e técnica do litígio tributário, com a prolação de decisões que, a rigor, aprofundam a investigação dos fatos e da matéria de prova, o que, a propósito, é absolutamente imprescindível em determinadas demandas tributárias.

Além da tecnicidade e do aprofundamento da matéria de prova, que são notas características das decisões administrativas, não podemos deixar de reconhecer que os Tribunais Administrativos também desempenham função relevante na interpretação do direito positivo e aplicação de normas jurídicas. Com efeito, no desempenho da função de julgar recursos (do contribuinte e/ou de ofício) e revisar os lançamentos tributários, os Tribunais Administrativos promovem a interpretação do direito positivo e constroem a norma jurídica que será aplicada para a resolução do conflito tributário submetido a julgamento. No nosso entendimento, a interpretação do direito positivo pelos Tribunais Administrativos sempre deve ser sistemática, tendo em vista a unicidade do direito positivo, devendo levar em conta no procedimento de construção de sentido também as regras constantes do texto da Constituição Federal de 1988. Nesse aspecto, afastar a aplicação, no caso concreto, de portaria, instrução normativa, decreto e qualquer outro ato infraconstitucional, incompatíveis com o Texto Constitucional, a nosso ver, não implica a declaração de inconstitucionalidade pelos Tribunais Administrativos.

As decisões administrativas, como normas individuais e concretas, não apenas dirimem conflitos tributários, mas também introduzem no ordenamento jurídico o posicionamento formal dos Tribunais Administrativos sobre a interpretação e aplicação do direito positivo em dada situação de fato, que deve ser pautado pela neutralidade, transparência e publicidade. Assim, as decisões administrativas também (i) criam expectativas de direito para os contribuintes e para a Administração Pública; (ii) orientam e estimulam as condutas dos contribuintes, principalmente no tocante ao planejamento de suas atividades empresariais e realização de investimentos; e

(iii) permitem impor maior grau de estabilidade e objetividade nas relações jurídicas tributárias. Nesse ponto, as decisões administrativas relevam-se elementos fundamentais para a concretização da segurança jurídica, da confiança e a da justiça em matéria tributária, o que é corroborado pela duração razoável do processo.

Como é fato público e notório, o direito tributário é marcado pelo alto grau de litigiosidade entre os contribuintes e o Fisco (que, aliás, aumenta ano a ano, inclusive em razão da ânsia arrecadatória do Fisco que, muitas vezes, deixa de lado princípios caros do Direito Tributário). Também é incontroverso que, atualmente, o Poder Judiciário não tem estrutura (leia-se: contingente de pessoas, espaço físico, tempo disponível e experiência multidisciplinar) para absorver todo o contencioso tributário (a título informativo, estima-se que, somente no CARF, existem mais de 200 mil processos administrativos em trâmite) e promover a entrega da prestação jurisdicional de forma célere, efetiva e satisfativa.

Diante desse cenário, os Tribunais Administrativos atuam, verdadeiramente, para garantir a duração razoável do processo e conferir segurança jurídica aos contribuintes, reduzindo o tempo de análise do processo e o número de litígios tributários perante o Poder Judiciário. Aliás, há dados que indicam que o julgador administrativo demora bem menos tempo para analisar um processo do que um Magistrado, o que apenas reforça que os Tribunais Administrativos são, sim, Órgãos eficazes e eficientes na solução de conflitos tributários. Inclusive, existem Tribunais Administrativos (como, por exemplo, o CARF) que já receberam a certificação ISO 9001, atestando a eficiência do sistema de gestão de qualidade, considerando quesitos como abordagem de processos, capacidade de inovação, monitoramento de desempenho, gestão de riscos e engajamento de pessoas.

Os Tribunais Administrativos também asseguram o contraditório, a ampla defesa e o duplo grau no controle de legalidade do crédito tributário de forma menos onerosa para o

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

contribuinte. De fato, na esfera administrativa, o contribuinte pode promover a sua defesa sem a necessária contratação de Advogado e sem apresentação de garantias. Além disso, o recurso administrativo é causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, viabilizando a obtenção de certidão positiva com efeitos de negativa, nos termos do artigo 206 do Código Tributário Nacional, e permitindo ao contribuinte a participação em licitações públicas. Dessa forma, enquanto não proferida decisão administrativa definitiva, o crédito tributário em discussão não imporá qualquer ônus para o contribuinte e não prejudicará o desempenho de sua atividade empresarial. Decididamente, também sob a ótica da relação custo x benefício, é extremamente relevante para o contribuinte a existência de Tribunal Administrativo que assegure um julgamento técnico, neutro e imparcial, e por membros qualificados e competentes.

E a decisão definitiva favorável ao contribuinte extingue o crédito tributário, nos termos do inciso IX do artigo 156 do Código Tributário Nacional, estabilizando a relação jurídica tributária, até porque, no nosso entendimento, o Fisco não tem competência e interesse para pleitear em Juízo a anulação de uma decisão administrativa proferida de forma legítima e independente por um Tribunal Administrativo. Nesse sentido, sustenta SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO (1999, p.189) que:

“(...) a ninguém é lícito ir a juízo para demandar a anulação de ato jurídico seu, consciente e fundamentadamente praticado. Portanto, a decisão administrativa irreformável que põe fim ao crédito tributário, extinguindo-o, referida no Código Tributário Nacional, é aquela que, favorável ao contribuinte, não enseja ação anulatória de débito fiscal ação do contribuinte como autor, nunca da Administração. (...) De outra parte, a decisão administrativa definitiva, contra a Fazenda Pública, certa ou errada, constitucional ou não, extingue a obrigação tributária. (...) Inexiste no Direito brasileiro ação anulatória de ato administrativo formalmente válido praticado pela Administração, sendo ela própria a autora.”⁴

4. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.).

Portanto, os Tribunais Administrativos são absolutamente imprescindíveis para o controle e revisão do ato administrativo de constituição do crédito tributário, para garantir o direito dos contribuintes e a observância da estrita legalidade, e para proporcionar segurança jurídica, justiça e confiança, pois permitem a solução do litígio tributário de forma efetiva e eficaz, com a observância do contraditório, da ampla defesa e do duplo grau, e prolação de decisões por Órgãos colegiados e paritários, com julgadores com conhecimento multidisciplinar, o que, naturalmente, repercute na qualidade das decisões e do crédito tributário. Ademais, os Tribunais Administrativos impedem que créditos tributários comprovadamente indevidos sejam inscritos em Dívida Ativa, reduzindo a litigiosidade perante o nosso “caótico” Poder Judiciário, e revelando a importância do seu papel institucional na nossa Sociedade.

3. Propostas de Extinção de Tribunais Administrativos

De tempos em tempos, aparecem propostas de extinção de Tribunais Administrativos, como, por exemplo, ocorreu com o CARF no ano de 2015 (no contexto da Operação Zélotas) e, mais recentemente (2019), com o Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro, o que, a nosso ver, são absolutamente descabidas, desarrazoadas e inconstitucionais. Como já demonstrado, o direito de petição, a ampla defesa, o contraditório e o duplo grau na esfera administrativa encontram amparo na Constituição Federal de 1988, mais precisamente, nos artigos 5º e 37, não prescindindo o processo administrativo do competente recurso.

Nesse aspecto, a pretensão de extinguir Tribunal Administrativo, se possível, deve, necessariamente, ser acompanhada de reforma do texto constitucional. Assim, propostas infraconstitucionais não têm o condão de conduzir à extinção

Processo Administrativo Tributário. São Paulo: Centro de Extensão Universitária e Editora Revista dos Tribunais, 1999.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

de Tribunais Administrativos, sob pena de inconstitucionalidade. Por consequência, sem prévia alteração do texto constitucional, o direito do contribuinte de interpor recurso na esfera administrativa e provocar os Tribunais Administrativos no contexto da revisão do ato administrativo de lançamento tributário constitui cláusula pétrea.

Por outro lado, e independentemente das questões constitucionais subjacentes à discussão, fato é que a extinção de Tribunal Administrativo somente contribui para o aumento da litigiosidade perante o Poder Judiciário, tornando utópicas a segurança jurídica, a justiça e a eficiência esperadas pelos contribuintes, e constituindo um verdadeiro desserviço para a Sociedade. Com efeito, a cobrança judicial de um crédito tributário ilícito, incerto e ilegal traz prejuízos (i) para o contribuinte, que deverá suportar os ônus decorrentes da contratação de Advogado, do pagamento de custas processuais e de eventual garantia; e (ii) para o próprio Fisco, que, ao final da discussão judicial, deverá suportar o ônus da sucumbência.

Nesse ponto, os Tribunais Administrativos funcionam como uma espécie de “filtro”, impedindo que crédito tributário comprovadamente indevido seja levado ao Poder Judiciário. Assim, não importa a taxa de sucesso dos contribuintes no contencioso administrativo. O que realmente é relevante é que, um crédito tributário cancelado definitivamente na esfera administrativa, significa um processo a menos em trâmite no Poder Judiciário. E isso deve, sim, ser levado em consideração quando há proposta de extinção de Tribunal Administrativo, especialmente porque, atualmente, o Poder Judiciário não dá conta do estoque de processos represados, o que dirá, então, se passar a receber, diretamente, todos os litígios tributários.

Dessa forma, a nosso ver, as propostas de extinção de Tribunais Administrativos encontram óbices constitucionais e pragmáticos intransponíveis. Nem mesmo a suposição de prática de atos ilícitos em Tribunais Administrativos poderia afastar tal conclusão. Deveras, a prática de atos ilícitos está diretamente associada à inidoneidade e desvio de conduta do

jugador administrativo (pessoa física), o que não compromete a independência e a função desempenhada pelo Tribunal Administrativo na solução de litígios tributários. Por isso, o Tribunal Administrativo deve dispor de critérios rígidos e efetivos de seleção do julgador administrativo e fiscalização das atividades no exercício do cargo. Assim, o que estamos a alegar é que a eventual prática de atos ilícitos por julgadores administrativos não pode motivar a extinção de um Tribunal Administrativo. Nessa situação, as pessoas físicas devem ser apenadas e o Tribunal Administrativo, por sua vez, deve prosseguir com o seu papel institucional de solucionar litígios tributários.

Portanto, em razão do relevante papel que exerce na Sociedade, principalmente na revisão da legalidade do ato administrativo de constituição do crédito tributário e na interpretação do direito positivo, os Tribunais Administrativos merecem ser prestigiados, respeitados e cada vez mais fortalecidos, para que possam atrair julgadores capacitados e independentes, e exercer a função de julgar de forma democrática, neutra e imparcial, e não serem objeto de propostas de extinção, muitas vezes formuladas por quem não atua e não conhece a dinâmica do contencioso administrativo tributário.

4. Melhorias nos Tribunais Administrativos

Como já salientado, não concordamos com propostas de extinção de Tribunais Administrativos. Os Tribunais Administrativos devem, sim, ser prestigiados, respeitados e fortalecidos, e contarem com o apoio da Sociedade. Assim, é razoável e legítimo que os Tribunais Administrativos busquem, constantemente, a implementação de melhorias que, por exemplo, (i) desburocratizam o atendimento ao público; (ii) permitam a consulta detalhada e atualizada de informações processuais no *site*; (iii) facilitam a pesquisa jurisprudencial no *site*; (iv) viabilizam o acesso a informações internas do Órgão; (v) divulgam informações inerentes a julgamentos com mais antecedência; (vi) publicam todas as decisões administrativas; e

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

(vii) e tornam mais transparentes os procedimentos de seleção e recondução de julgadores administrativos.

Além disso, os Tribunais Administrativos têm que garantir a credibilidade das decisões administrativas. Para tanto, deve haver transparência e publicidade dos julgamentos, e os julgadores administrativos devem ser imparciais e neutros. É certo que o julgador administrativo deve decidir conforme a sua convicção. No entanto, a mudança abrupta de entendimento deve ser acompanhada da devida motivação e apresentação de voto, prestigiando o princípio da moralidade insculpido no artigo 37 da Constituição Federal de 1988.

Os Tribunais Administrativos devem ser independentes como Órgãos de Julgamento, os julgadores administrativos não podem ceder às interferências externas (como, por exemplo, pressões governamentais para aumentar a arrecadação e argumentos orçamentários) e os chamados “votos de bancada” (votos favoráveis à Fazenda proferidos por seus representantes, sem qualquer comprometimento com as convicções pessoais e o caso concreto) devem, simplesmente, ser eliminados. A rigor, deveria até mesmo existir a completa desvinculação das instâncias de julgamento dos órgãos de fiscalização e arrecadação. Nesse aspecto, o Tribunal Administrativo poderia ser uma estrutura autônoma da Administração Pública, e não diretamente vinculado ao Ministério da Economia e Secretarias de Fazenda/Finanças. Indo mais além, e mediante promulgação de Emenda Constitucional, o Tribunal Administrativo poderia ser até mesmo um Órgão de Administração da Justiça, como ocorre, por exemplo e de forma semelhante, na Espanha. Assim, a Constituição Federal atribuiria aos membros de Tribunais Administrativos direitos, obrigações, prerrogativas e poderes semelhantes aos dos membros do Poder Judiciário, o que certamente contribuiria para o fortalecimento da independência, da imparcialidade e da neutralidade. Ainda, a eventual promoção de concursos públicos para a seleção dos integrantes de Tribunais Administrativos também seria

mais uma medida razoável e efetiva, pois, a rigor, desvincularia os julgadores como representantes do Fisco e representantes dos Contribuintes. Nessa situação, os julgadores atuariam como representantes da Sociedade, buscando a segurança jurídica mediante a interpretação do direito positivo e solução de litígios tributários. Dessa forma, as experiências verificadas no direito comparado também podem constituir fonte para melhoria dos Tribunais Administrativos Brasileiros.

A uniformização e harmonização do entendimento dos Tribunais Administrativos também são necessárias para imprimir segurança jurídica e eficiência nos julgamentos administrativos. Realmente, os Tribunais Administrativos devem atuar para a estabilização da sua jurisprudência, não sendo crível admitir que, a simples mudança (ainda que temporária) da composição dos membros da Turma de Julgamento, conduza à alteração do entendimento outrora firmado. Atuando como intérprete do direito positivo e aplicador de normas jurídicas, os Tribunais Administrativos também devem obediência à coerência, de modo que idênticas situações de fato, a rigor, devem receber a mesma solução jurídica. Nesse aspecto, os Tribunais Administrativos devem dispor de Súmulas ou de quaisquer outros atos com efeitos vinculantes, para impor a observância de sua jurisprudência, cujo procedimento de aprovação, evidentemente, deve observar a dialeticidade, a publicidade e a representação colegiada e paritária (representantes do Fisco e dos Contribuintes).

Assim, cabe a cada Tribunal Administrativo realizar uma avaliação interna, analisar os anseios da Sociedade e implementar as melhorias necessárias, que garantam a sua independência, a duração razoável do processo, a transparência e a neutralidade dos julgamentos, a uniformização da jurisprudência e a solução do litígio tributário de forma eficiente e eficaz, assegurando, sempre, a ampla defesa, o contraditório, a publicidade e assimetria das relações Fisco x Contribuintes.

5. Conclusão

Em conclusão, reforçamos que os Tribunais Administrativos são absolutamente imprescindíveis na revisão da legalidade do crédito tributário e para alcançar a segurança, a justiça e a eficiência esperadas pelos contribuintes. Discordamos de qualquer proposta de extinção de Tribunal Administrativo, que merece ser valorizado pelo papel que exerce no exame de legalidade do crédito tributário e na interpretação do direito positivo. Os Tribunais Administrativos têm, cada vez mais, que fortalecer a sua independência e garantir a neutralidade e a publicidade das decisões. Ademais, os Tribunais Administrativos revelam-se Órgãos eficazes e eficientes na solução de litígios tributários, e não sobrecarregam o caótico volume de processos do Poder Judiciário.