

Análise da constitucionalidade e legalidade da legislação tributária no processo administrativo tributário

Abel Henrique Ferreira*

Resumo: A inclusão do processo administrativo como um dos direitos do cidadão trouxe algumas preocupações na discussão de temas tributários. A decisão final da maioria dos processos administrativos tributários da União e dos Estados gera efeitos diferentes para o erário e para os sujeitos passivos. As decisões, quando contrárias ao erário federal ou estadual, não são passíveis de recurso ou de discussão junto ao Poder Judiciário, já as decisões administrativas contrárias aos contribuintes poderão ser discutidas integralmente no Poder Judiciário. Essa divergência de efeitos nos leva à discussão central do presente artigo, ou seja, devemos ou não discutir a constitucionalidade das normas no processo administrativo tributário?

Palavras-chave: Tributário. Processo. Administrativo. Constitucionalidade. Proibição.

Introdução

Neste trabalho, discutiremos tema de suma importância para a evolução do processo administrativo tributário, ou seja, a competência dos julgadores administrativos para decidirem sobre matéria constitucional. Essa matéria se tornou mais importante, atualmente, com a elevação do processo administrativo no campo jurídico, pois passou a ser um direito constitucional do cidadão, com direito à ampla defesa e ao contraditório. A divergência entre os doutrinadores é grande, e todos apresentam argumentos interessantes embasando suas teses. Concluímos afirmando que a análise ou não da constitucionalidade dependerá do tipo de processo administrativo tributário adotado.

* Mestre em Direito do Estado pela PUCRS, Professor de Direito Tributário e de Direito Social e do Trabalho da Faculdade São Judas Tadeu, Defensor junto ao Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais – TARF/RS.

1 Controle constitucional das leis e demais normas

O controle constitucional das leis, para a maior parte da doutrina, realiza-se através de duas técnicas:¹ uns defendem que o controle deve ser feito pelo Judiciário, e outros entendem que tal controle deva ser realizado por um órgão político. José Afonso da Silva² demonstra a existência de uma terceira forma de controle constitucional, que é o misto, aquele em que parte do controle é político e parte é judicial.

Os defensores da corrente política entendem que o controle deve ser realizado por um órgão político, pois mesmo que a controvérsia se refira a um problema jurídico, o controle reveste-se de importância política.

Os defensores de que o controle deve ser feito por um órgão político baseiam-se na harmonia dos Poderes, pois, se tal controle ficar na esfera do Judiciário, este se sobreporá aos demais poderes. Defendem que tal controle deve ser efetuado por órgão político, fora dos Poderes Legislativo, Judiciário e Executivo. Paulo Bonavides³ informa que, na França, funciona o Conselho Constitucional, responsável pelo controle da constitucionalidade das leis, e suas decisões não admitem recursos, impondo-se a todos os poderes públicos e a todas as autoridades administrativas e judiciárias.

Os defensores de que o controle da constitucionalidade deve ser feito pelo Judiciário, por seu turno, afirmam que as questões suscitadas são de ordem jurídica, pois se procura saber se leis ou atos estão ou não de acordo com a Norma Maior. Em sendo questões de direito, devem ser submetidas ao órgão com função judicante, no caso, o Poder Judiciário. Paulo Bonavides⁴ salienta que tal técnica de controle da constitucionalidade das leis cria um grave problema teórico, pois o juiz ou tribunal investido nessas funções estarão assumindo uma posição política.

2 Sistemas de controle jurisdicional da constitucionalidade das normas

O sistema de controle jurisdicional da constitucionalidade das leis e de atos administrativos ou executivos, de competência do Poder Judiciário, pode desenvolver-se através do método de controle difuso ou concreto,⁵ ou do método de controle concentrado. Manoel Gonçalves Ferreira Filho⁶ ensina que ocorre o controle difuso ou concreto quando é dada a qualquer juiz a competência para apreciar e decidir sobre a alegação de inconstitucionalidade. Segundo o autor, tal decisão levará algum tempo até se concretizar, pois outros juízes poderão ter interpretações diver-

¹ RUSSOMANO, Rosah. *Curso de direito constitucional*. 5. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1997. p. 41.

² SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 1992. p. 50.

³ BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 271.

⁴ Idem, p. 272. O autor diz que "Com efeito, ao adquirir supremacia decisória no tocante à verificação de constitucionalidade dos atos executivos e legislativos, o órgão judicial estaria tutelando o próprio Estado".

⁵ Idem, p. 272. O autor diz que "O controle concreto ou difuso só ocorre quando as partes discutem no judiciário o caso real".

⁶ FERREIRA FILHO. Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1986. p. 38.

gentes sobre o caso discutido e só após a decisão do órgão maior é que ficará definida a constitucionalidade ou não da lei, ou de outro ato do legislativo, ou do executivo. O controle de constitucionalidade chama-se concentrado quando apenas um órgão tem competência para dizer se tal ato ou lei é inconstitucional ou não. Bonavides⁷ chama essa técnica de controle abstrato ou por via de ação, o qual ocorre quando “impugna-se perante determinado tribunal uma lei, que poderá perder sua validade constitucional e, conseqüentemente, ser anulada *erga omnes* (com relação a todos)”.

O sistema brasileiro de controle da constitucionalidade das leis, segundo Bonavides⁸ e Afonso da Silva,⁹ utiliza-se da combinação dos critérios de controle difuso e concentrado. As questões de inconstitucionalidade podem ser levantadas e decididas em qualquer juízo e também podem ser alegadas diretamente perante o Supremo Tribunal Federal, através da Ação Direta de Inconstitucionalidade, ou da Ação Declaratória de Constitucionalidade.

O controle difuso da constitucionalidade de lei ou de atos do executivo ou legislativo, realizado por um juiz singular, não é uma decisão final, podendo ser discutida em outras instâncias do Poder Judiciário, sendo que a última palavra sobre a alegada inconstitucionalidade será dada pelo Supremo Tribunal Federal, que é o órgão competente para dizer se a matéria em discussão é inconstitucional ou não.

A utilização do controle difuso é importante, pois presume uma discussão mais ampla sobre a inconstitucionalidade das leis, propiciando que mais pessoas se manifestem sobre a matéria em discussão, que passará por, no mínimo, duas instâncias antes de chegar ao Supremo Tribunal Federal para a discussão e decisão final.

A compreensão dos sistemas de controle da constitucionalidade das leis e de outros atos praticados pelos diversos poderes é muito importante para o estudo que faremos neste artigo.

3 **Discussão sobre a constitucionalidade das normas tributárias no processo administrativo**

A discussão central deste artigo reside nos seguintes questionamentos: Qual a competência do julgador administrativo no processo administrativo tributário? O julgador administrativo tem ou não competência para decidir se uma determinada lei ou ato administrativo é inconstitucional?

Os doutrinadores constitucionalistas não falam de controle da constitucionalidade da legislação por parte do Executivo, através dos seus órgãos de decisão administrativa. A atuação do Poder Executivo, segundo a doutrina, resume-se a dois momentos: primeiramente, durante o processo legislativo, poderá vetar total ou parcialmente as leis que contiverem inconstitucionalidades, e, caso o seu veto venha a ser derrubado pelo Poder Legislativo, poderá, num segundo momento, entrar

⁷ Bonavides, op. cit. p. 277.

⁸ Idem, p. 293.

⁹ Silva, op. cit. p. 52.

com Ação Direta de Inconstitucionalidade para impedir que tal norma entre para o ordenamento jurídico.

Segundo Antonio Cabral,¹⁰ o exame da constitucionalidade da norma e dos atos administrativos é um dos argumentos mais utilizados pelos contribuintes e, em contrapartida, os julgadores administrativos desprezam tal argumento, alegando incompetência para discutir tal matéria.

Cabral¹¹ destaca que, no anteprojeto do Código Tributário Nacional, Rubens Gomes de Sousa dedicou um livro ao processo tributário administrativo. No Código constava, no art. 304, a impossibilidade de o julgador administrativo declarar a inconstitucionalidade de lei, decreto ou ato administrativo.

O autor diferencia a declaração de inconstitucionalidade do reconhecimento da inconstitucionalidade de norma decreto ou ato administrativo aplicado ao caso concreto. Afirma que a declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual é de competência do Supremo Tribunal Federal – STF e, nesse sentido, erram os contribuintes ou seus procuradores que sustentam suas impugnações ou recursos em declaração de inconstitucionalidade na órbita do processo administrativo, já que tal competência, de acordo com o art. 102, I, da CF, pertence ao STF. Cabral¹² entende que o contribuinte pode, sim, discutir uma lei que se apresente em contradição com a norma constitucional. Cita, como exemplo, uma lei que fixe fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei, fato este, no seu entendimento, contrário ao disposto na Carta Maior. Em suma, Antonio Cabral¹³ entende ser possível discutir a inconstitucionalidade das leis e de outros atos normativos na esfera administrativa. Apenas ficam os Conselhos ou Tribunais Administrativos Tributários proibidos de declarar a inconstitucionalidade dessas normas, pois não têm competência para isso.

A possibilidade de ser discutida a inconstitucionalidade da legislação tributária perante os órgãos da Administração tem sido matéria de amplas controvérsias. Muitos juristas da área tributária entendem que a Administração não só tem competência para discutir matéria constitucional, como tem obrigação de decidir sobre essa matéria, pois sua omissão fere o princípio constitucional da ampla defesa. Os órgãos administrativos, ao não discutirem e decidirem sobre matéria constitucional, estarão limitando a defesa dos administrados. Entre os juristas que defendem tal proposição, além de Antonio da Silva Cabral, antes mencionado, destacam-se Ives Gandra, Waldir de Oliveira, James Marins, Wagner Balera e Lúcia Figueiredo.

¹⁰ CABRAL, Antonio Silva. *Processo administrativo fiscal*. São Paulo: Saraiva, 1993. p. 63. O autor exemplifica com acórdãos proferidos pelo Conselho de Contribuintes nos quais se diz não caber ao colegiado examinar a constitucionalidade das leis e dos atos administrativos (ex.: acórdão 202.03.769, de 18-10-1990, DOU 20 de março de 1991).

¹¹ Idem, p. 63.

¹² Idem, p. 63-64.

¹³ Antonio Cabral ao afirmar que os Conselhos e Tribunais Administrativos devam deixar de aplicar uma norma ou ato administrativo por ser contrária a Constituição, no caso concreto, se esquece que tal decisão será final contra a Fazenda Pública e, assim sendo, nunca chegará ao Supremo Tribunal Federal, para que esse órgão examine a matéria e diga se a norma ou ato normativo são contrários ou não à Constituição.

Ives Gandra¹⁴ defende que a autoridade administrativa, quando se deparar com uma norma inconstitucional, não poderá utilizá-la nos seus julgamentos. Nas suas decisões, devem prevalecer as leis constitucionais. Afirma ainda Ives Gandra¹⁵ que, quando a decisão do processo administrativo tributário for contra o Estado, será definitiva. A Administração não poderá restabelecer o ato administrativo no Judiciário, pois a decisão que o revogou é dela. O autor defende essa ideia para os casos em que a decisão do Conselho ou Tribunal possa ser submetida a uma autoridade hierárquica superior. Mas nem todos os Tribunais administrativos são submetidos à instância hierárquica superior, como é o caso do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais, do Rio Grande do Sul, onde suas decisões são definitivas.

Waldir de Oliveira¹⁶ é incisivo ao afirmar que o julgador administrativo, sempre que se deparar com uma norma inconstitucional, pode e deve deixar de aplicá-la. No seu entendimento, quando o julgador administrativo deixar de decidir, por alegar que o mérito do conflito administrativo trata de inconstitucionalidade da legislação, a Fazenda Pública não poderá inscrever o crédito tributário em dívida ativa, porque não terá havido a discussão na esfera administrativa. Só após a discussão administrativa é que a Administração, caso seja vencedora, poderá inscrever o crédito tributário em dívida ativa.

James Marins,¹⁷ mostrando-se contrário ao art. 172 e outros do anteprojeto¹⁸ de processo administrativo tributário, do qual participou como colaborador, afirma que mais uma vez foi retirada a possibilidade de o órgão julgador administrativo se manifestar sobre a inconstitucionalidade e ilegalidade de norma tributária. O autor,¹⁹ convergente com os ensinamentos de Gilberto de Ulhôa Canto, Ruy Barbosa Moreira e Antonio da Silva Cabral, entende que o julgador administrativo tributário não só pode como deve obedecer à Constituição Federal ao decidir.

Wagner Balera²⁰ é defensor da tese de que cabe ao julgador administrativo a discussão de inconstitucionalidade ou não da legislação e, caso a Fazenda Pública

¹⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Direitos fundamentais do contribuinte. In: _____. (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: RT, 2000. p. 45-81. p. 73 (Pesquisas Tributárias, Nova Série, 6).

¹⁵ Idem, p. 76. O autor afirma que "O processo administrativo é conclusivo contra o Estado. No processo administrativo, seu condutor é o Estado. Na primeira instância, são seus funcionários que julgam. Na segunda, o colegiado paritário está submetido, conforme a esfera do governo, a uma confirmação ou não da decisão por parte da autoridade fazendária máxima, não fazendo jurisprudência se a autoridade discordar da decisão última do órgão colegiado administrativo".

¹⁶ ROCHA, Waldir de Oliveira. Processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo administrativo tributário*. São Paulo: RT, 1999. p. 227-232, p. 231 (Pesquisas Tributárias, Nova Série, 5).

¹⁷ MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro Administrativo e Judicial*. São Paulo: Dialética, 2001. "Art. 172 – A competência dos órgãos julgadores administrativos não inclui o exame da legalidade e da constitucionalidade de disposição de lei em matéria ainda não reconhecida por decisões reiteradas do Superior Tribunal de Justiça ou por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal" (p. 302).

¹⁸ Marins, op. cit., p. 301. – "Anteprojeto de Código de Processo Administrativo Tributário, coordenado pela Secretaria da Receita Federal – Portaria SRF – 1.617, de 21 de setembro de 1995".

¹⁹ Marins, op. cit., p. 303.

²⁰ "Anulando o lançamento ou declarando em processo de consulta, que o confronto com a constituição torna inviável a incidência tributária, os julgadores do Tribunal Administrativo não invadem as funções nem as prerrogativas do Poder Judiciário que, uma vez acionado, irá dirimir a controvérsia em definitivo"

for contrária à decisão administrativa definitiva, deverá buscar o Judiciário para discuti-la.

Afirma Wagner Balera²¹ que “a função administrativa de controle tem uma peculiaridade: ela difere da função da administração ativa, que é a da tributação. A função administrativa de controle, que é exercida pelos tribunais administrativos, é uma espécie de atividade jurídico-jurisdicional, embora não seja judiciária”.

Balera,²² utilizando-se da divisão feita por Rubens Gomes de Sousa, afirma que a Administração desempenha duas funções: a ativa e a judicante, sendo que à primeira não cabe a análise da constitucionalidade das normas; já a segunda, dita judicante, que é desempenhada pelos Tribunais Administrativos, tem a obrigação de apreciar a constitucionalidade. O autor alicerça sua tese no art. 5º, LV, da CF, concluindo que “o processo administrativo tem dignidade constitucional, e como tal deve ser estudado. Nós não podemos pensar que o processo administrativo é, apenas, um meio de discussão menor do fenômeno jurídico tributário. Ele é uma figura constitucional no qual haverá controle pleno de legalidade”. O autor defende que o Tribunal Administrativo não dirá que a norma é inconstitucional, mas apenas deixará de aplicá-la por não ser apta para gerar efeitos. Tese defendida também por Antonio Cabral. O problema é saber quem tem poderes para afirmar que a norma não é apta para gerar efeitos. Conforme ensinamentos de Bandeira de Mello, só o Judiciário tem poderes para dizer o direito.

Balera²³ cita Gilberto Ulhôa Canto como uma pessoa

[...] empenhada em erigir uma verdadeira jurisdição, quase jurisdição administrativa, no anteprojeto da Lei Orgânica do Processo Tributário, dizia que era um absurdo, um disparate que o Tribunal Fiscal não pudesse apreciar questões constitucionais; isso seria castrar completamente a atividade do Tribunal Fiscal, que perderia o sentido como estrutura de poder do Estado, estrutura administrativa de controle.

Devemos deixar claro que o projeto de Ulhôa Canto previa a discussão da decisão administrativa no Judiciário, podendo a ação ser impetrada tanto pelo administrado como pela Administração. Esse entendimento atualmente é minoritário, pois a maioria dos doutrinadores defende a ideia de que a Administração não pode se socorrer do Judiciário, quando a decisão dos Tribunais ou Conselhos Administrativos tenha sido contrária aos interesses da Fazenda Pública. Isso nos leva a um cuidado extra, pois, se o processo administrativo viesse a ser discutido posteriormente no Judiciário, em princípio, não haveria discordância doutrinária a que houvesse um controle difuso da constitucionalidade das leis e normas administrativas, na órbita do Poder Executivo. Porque a Administração, sempre que discordasse da

(BALERA, Wagner. Processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo administrativo tributário*. São Paulo: RT, 1999. p. 439-457. p. 447).

²¹ BALERA, Wagner. Processo administrativo tributário e controle de constitucionalidade pelos tribunais administrativos. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 75, p. 154-157, 1998, p. 155.

²² Idem, p. 155.

²³ Idem, p. 157.

interpretação constitucional dada por seus Tribunais, poderia recorrer ao Judiciário para que ele desse sua interpretação sobre a matéria.

Lúcia Valle Figueiredo,²⁴ ao analisar o processo administrativo brasileiro, afirma:

Nós não temos dualidade de jurisdição. Portanto, o nosso processo administrativo não fará coisa julgada contra o administrado de forma alguma, fará “coisa julgada” – entre aspas – “em favor do administrado”, uma vez que vinculará a administração àquela decisão.

Lúcia Figueiredo²⁵ defende que, quando a única defesa do contribuinte for baseada na inconstitucionalidade de dispositivo legal e o Tribunal Administrativo não os analisar, estará este cerceando a defesa da recorrente e não estará cumprindo o art. 5º, LV, da CF.

A mesma autora, dentro da ideia de Rubens Gomes de Sousa, também observa que a Administração tem duas funções: uma típica²⁶ e outra atípica. No exercício da função típica, pratica atos administrativos normais, necessários ao funcionamento das funções do Poder Executivo, sem exercitar funções que exijam a solução de conflitos entre a Administração e o administrado. No exercício da função atípica, pratica atos administrativos de decisão, quando lhe são conferidos poderes de resolver conflitos no processo administrativo tributário. A mestra entende que, quando a Administração desenvolve sua atividade típica, não deve analisar a constitucionalidade das leis, mas quando desenvolve atividades atípicas, decisórias de conflito entre Administração e administrado, deverá analisar a constitucionalidade das leis aplicadas aos atos de procedimento administrativo de lançamento do crédito tributário lançado. Entende, ainda, que os órgãos julgadores administrativos seriam de pouca utilidade se determinada lei, que primasse pela inconstitucionalidade, viesse a ser obedecida. Tal atuação dos órgãos administrativos de julgamento, ao não analisarem e decidirem sobre a inconstitucionalidade das leis, acarretaria uma sobrecarga de trabalho ao Poder Judiciário.

José Eduardo Soares,²⁷ seguindo a linha apregoada por Antonio Cabral e por Wagner Balera, defende que o órgão julgador administrativo, sempre que considerar uma norma inconstitucional, não deverá aplicá-la. A Lei Maior deve sempre ser respeitada, pois a Constituição é hierarquicamente superior dentro do ordenamento jurídico. O autor, ao analisar a legalidade da exigência do depósito de 30% do valor

²⁴ FIGUEIREDO, Lúcia Valle. Processo administrativo tributário e controle de constitucionalidade pelos tribunais administrativos. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 75, p. 158-161, 1998, p. 159.

²⁵ Idem, *ibidem*, p. 160.

²⁶ Idem, *ibidem*, p. 160: “Não advogo aqui a possibilidade de os administradores entenderem que, não sendo constitucional uma lei, não devem respeitá-la. Absolutamente! Sou absolutamente contrária a essa tese, porque acho que isso geraria insegurança jurídica. Acho que os administradores têm obrigação de cumprir a lei quando eles estão, realmente, em sua função administrativa típica. Não poderia um administrador dizer: rejeito aplicar a sanção exatamente porque esta lei é inconstitucional”.

²⁷ MELO José Eduardo Soares de. Processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo administrativo tributário*. São Paulo: RT, 1999. p. 258-282, p. 277. (Pesquisas Tributárias, Nova Série, 5)

discutido como condição para exame do recurso administrativo do contribuinte perante o Conselho de Contribuintes em nível federal, defendeu que tal norma é inconstitucional. A medida provisória 1.699-41/1998, alterada para 1.770-49, de 1999 (resultante na Lei 10.522/2002) que instituiu a necessidade da garantia prévia do equivalente a 30% do valor a ser discutido no 2º Grau, foi objeto, em 1999, da ADIN 1976-7, com pedido de medida liminar com o objetivo de suspender a exigência imposta até a decisão final²⁸ da ação constitucional, mas a antecipação de tutela não foi concedida pelo Supremo Tribunal Federal. O STF,²⁹ em 28 de março de 2007, decidiu pela procedência da ADIN, tornando inconstitucional o § 2º do Art. 33 do Decreto Federal 70.235/1972, introduzido pela medida provisória 1.699-41/1998.

Um dos argumentos dos defensores do exame da constitucionalidade das leis por parte dos membros dos órgãos julgadores administrativos é a Súmula 473 do STF, que diz:

A administração pode anular seus próprios atos quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos, ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada em todos os casos a apreciação judicial.

Entendemos que um ato administrativo poderá ser considerado eivado de vícios por inconstitucionalidade, quando a matéria já tiver sido apreciada pelo Poder competente que é o Judiciário. Antes disso, não há que se falar em vício por inconstitucionalidade. Devemos reforçar que o exame da constitucionalidade das leis nem sempre se vincula à técnica jurídica, sendo, muitas vezes, subordinado a uma posição política. Na vigência da atual Constituição, diversas matérias foram consideradas inconstitucionais por juristas renomados, e, posteriormente, ao serem examinadas pelo Supremo Tribunal Federal, foram consideradas constitucionais. Como exemplos, temos a Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF) e a garantia prévia de 30% do valor do crédito tributário a ser discutido em 2º grau, na esfera federal. O Ministro Sepúlveda Pertence,³⁰ relator da ADIN nº 1.976/7, que discutia o mérito e a concessão de liminar, sustentando os efeitos da norma que exigia a garantia prévia de 30% do valor do crédito tributário, defendeu que a Constituição Federal não garante a dupla instância de julgamento e, sendo assim, a exigência do depósito não é inconstitucional.

Entre os autores que defendem a impossibilidade de a Administração decidir sobre a inconstitucionalidade da legislação tributária, destacam-se o administrativista Bandeira de Mello e os tributaristas Hugo de Brito Machado e Sacha Calmon.

²⁸ A medida liminar requerida pela Adin 1.976-7, em 1999, com a suspensão dos efeitos do § 2º do art. 33 do Decreto Federal 70.235/72 (inserida através da Medida Provisória 1699-41/1998, depois alterada para 1.770-49 de 1999, resultando na Lei 10.522/2002), não foi atendida pelo STF, em outubro de 1999, por maioria, vencido o Ministro Marco Aurélio.

²⁹ Devemos salientar que a maioria dos Ministros que participaram da decisão da Adin 1.976/7, em 2007, não estavam no Supremo Tribunal Federal em 1999. Os Ministros que não concederam a Liminar requerida não estavam mais no Tribunal, quando da decisão da Adin.

³⁰ Adin 1.049 – 2/DF.

Celso Antônio Bandeira de Mello,³¹ ao tratar do controle da constitucionalidade das leis pelos tribunais administrativos tributários, afirma que tal matéria passa pela possibilidade de o Executivo descumprir lei que entenda inconstitucional. Se o Executivo puder descumprir lei considerada inconstitucional, os tribunais administrativos também poderão descumprir tais leis. Porém, se o Poder Executivo não puder descumprir normas consideradas inconstitucionais, os tribunais administrativos vinculados a esse Poder também não terão competência para descumprir leis, mesmo que sejam consideradas inconstitucionais.

Celso Bandeira de Mello,³² após ampla análise sobre a possibilidade do controle constitucional por parte dos Tribunais Administrativos, assevera:

Se alguém diz: se a norma é inconstitucional não tenho porque cumprir, o Executivo não tem porque obedecê-la. De pleno acordo. Mas quem diz que a norma é inconstitucional? Está é a pergunta. A norma é inconstitucional ou deveria ser considerada inconstitucional? Esta é verdadeiramente a pergunta. Quem é o senhor da dicção sobre se a norma é ou não constitucional? Quem tem o poder jurídico de expulsar uma norma do sistema?

Na continuação de sua análise, Bandeira de Mello afirma:

A meu ver o Executivo não pode descumprir uma lei inconstitucional, e não pode fazê-lo porque o Executivo não tem o poder jurídico de expulsar uma norma do sistema, ele não a pode expelir do sistema. Ele pode expelir atos administrativos do sistema, mas não pode expelir leis. E não apenas expelir; o juízo que o Executivo faz a respeito de uma lei é irrelevante para fins de sua aplicação.

O Executivo não pode descumprir lei inconstitucional, pois não tem competência para excluir uma norma do sistema. Sua competência resume-se à possibilidade de expulsar atos administrativos do sistema. Quem é competente para expelir normas do ordenamento jurídico é o Poder Judiciário. Se a Administração considerar uma norma inconstitucional, deverá entrar com uma Ação Direta de Inconstitucionalidade, perante o Supremo Tribunal Federal, para que tal Corte faça a exclusão dessa norma do sistema jurídico.

Bandeira de Mello,³³ na continuação de sua análise sobre a competência do Poder Executivo, no tocante à sua possibilidade de cumprir ou não uma lei por ele considerada inconstitucional, afirma que o Executivo tem o poder de vetar a Lei por

³¹ “Tema que apaixonava e que gera discordâncias muito radicais é o de saber se pode ou não o Executivo descumprir lei inconstitucional. Dar uma resposta a esta questão é dar resposta àquilo que é o cerne do tema que me foi assinalado, que é o controle da constitucionalidade pelos tribunais administrativos. Se o Executivo pode descumprir lei inconstitucional, os tribunais administrativos, que são tribunais integrantes do Poder Executivo, podem fulminar condutas por inconstitucionais, controlar a constitucionalidade delas. Se inversamente considerar-se que não cabe ao Executivo descumprir lei inconstitucional, penso eu que a consequência é que os tribunais administrativos não poderão descumprir lei inconstitucional ou considerar inconstitucionais determinadas leis” (MELLO, Celso Antonio Bandeira de. O controle da constitucionalidade pelos tribunais administrativos no processo administrativo tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 75, p. 12-18, 1998, p. 13).

³² Idem, *ibidem*, p. 15.

³³ Idem, *ibidem*, p. 15-16.

ele considerada inconstitucional, antes desta penetrar no ordenamento jurídico. Depois, o Legislativo poderá derrubar o veto do Executivo, caso o seu entendimento sobre a constitucionalidade da Lei divirja do apresentado pelo Executivo.

Derrubado o veto pelo Legislativo, não poderá o Executivo deixar de cumprir a Lei, mesmo que a interprete como inconstitucional. Poderá, sim, a Administração entrar com uma Ação Direta de Inconstitucionalidade, perante o Supremo Tribunal Federal, para que o órgão máximo do Judiciário decida sobre a inconstitucionalidade da norma. Afirmo Bandeira de Mello³⁴ que a lei é introduzida no sistema jurídico pelo Legislativo e o Poder para retirá-la do sistema não é o Executivo, e sim, o Poder Judiciário. O sistema jurídico, através de sua Lei Maior, determina o órgão que tem competência para qualificar a norma como inconstitucional, e esse órgão é o Judiciário, e não o Executivo. Ao Executivo cabe o cumprimento das leis e, caso entenda que alguma das normas vigentes é inconstitucional, deverá utilizar o instrumento legal que lhe foi outorgado pela Constituição, qual seja, a Ação Direta de Inconstitucionalidade, que deverá ser interposta perante o Supremo Tribunal Federal para que esse órgão decida.

Diz ainda o professor Bandeira de Mello³⁵ que só o Supremo Tribunal Federal tem capacidade para dizer se uma lei é ou não inconstitucional. Se o Supremo disser que uma lei é constitucional, de nada adiantará o pensamento de doutrinadores e juizes que pregam a inconstitucionalidade da norma. Ao término da sua exposição sobre a possibilidade da análise da constitucionalidade das Leis pelos tribunais administrativos, o professor Bandeira de Mello³⁶ ensina que “[...] num processo administrativo tributário não pode ser discutida a constitucionalidade da lei: porque este tribunal é um tribunal administrativo, e um tribunal administrativo se aloca no plano sublegal; e por se aloca no plano sublegal, ele não tem poderes para contender aquilo que resulta da lei”.

Hugo de Brito Machado,³⁷ baseado em outro argumento, defende que os órgãos administrativos tributários não podem discutir a constitucionalidade das leis, pois tal decisão seria definitiva, uma vez que a Administração não pode procurar o Judiciário para restabelecer o ato administrativo modificado ou extinto. A decisão seria definitiva contra a Administração mesmo que, posteriormente, a norma considerada inconstitucional venha a ser considerada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal. Diz ainda o autor que, eventualmente, alguma decisão judicial de instâncias inferiores poderá também transitar em julgado sem chegar à Corte Maior,

³⁴ Idem, *ibidem*, p. 16.

³⁵ Idem, *ibidem*, p. 17.

³⁶ Idem, *ibidem*, p. 18.

³⁷ “Acolhida à arguição de inconstitucionalidade, a Fazenda não pode ir ao Judiciário contra a decisão de um órgão que integra a própria Administração. O Contribuinte, por seu turno, não terá interesse processual, nem de fato, para fazê-lo. A decisão tornar-se-á, assim, definitiva, ainda que o mesmo dispositivo tenha sido, ou venha a ser, considerado constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, que é, em nosso ordenamento jurídico, o responsável maior pelo deslinde de todas as questões de constitucionalidade, vale dizer, o ‘guardião da Constituição’” (MACHADO, Hugo de Brito. Algumas questões do processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo administrativo tributário*. São Paulo: RT, 1999. p. 132-157, p. 151. Pesquisas Tributárias, Nova Série, 5).

mas esses casos são raros. Diferentemente do processo judicial, as decisões administrativas que decidirem pela inconstitucionalidade de uma norma nunca chegará ao Supremo Tribunal Federal, pois não existe instrumento apropriado para que a Administração busque o Poder Judiciário para a revisão das decisões dos seus órgãos de julgamento administrativos.

Sacha Calmon Navarro Coêlho³⁸ defende a ideia de que, no Brasil, só o Poder Judiciário tem competência para declarar a inconstitucionalidade, através do sistema concentrado ou difuso, mas entende que decisões do Supremo Tribunal Federal que tenham declarado determinada lei inconstitucional devem ser obedecidas pelos órgãos do contencioso administrativo fiscal. Francisco Praxedes,³⁹ por sua vez, defende a tese de que a lei goza da presunção de constitucionalidade. A Administração não pode deixar de cumprir a lei em processo fiscal. Afirma ainda o autor que “a inconstitucionalidade nunca se presume. [...] a autoridade administrativa, ainda que exercendo função julgadora, não pode deixar de aplicar a lei, por entendê-la inconstitucional”.

Edison Fernandes,⁴⁰ na mesma linha de Bandeira de Mello e de Sacha Calmon, afirma que a autoridade administrativa não tem competência para examinar a constitucionalidade da legislação. A lei deverá ser aplicada mesmo que os julgadores administrativos a entendam inconstitucional. Só o Poder Judiciário tem competência para discutir a constitucionalidade das normas vigentes.

A corrente comandada por Hugo de Brito Machado⁴¹ e Sacha Calmon diverge de Ulhôa Canto, pois entende que a Administração não poderá ir ao Judiciário para anular uma decisão sua, uma vez que os órgãos administrativos integram a própria Administração. Segundo essa corrente, interpretação diferente iria contra o propósito de criação dos órgãos de julgamento administrativos, que visam a diminuir a presença da Administração Pública em ações judiciais. Como a Administração Pública não pode acionar o Judiciário para discutir seus atos e decisões administrativas, fica inviável a discussão de inconstitucionalidade da legislação tributária dentro do processo administrativo, pois uma decisão administrativa que decidisse sobre a

³⁸ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo administrativo tributário*. São Paulo: RT, 1999. p. 180-191, p. 190 (Pesquisas Tributárias, Nova Série, 5).

³⁹ “É categórico José Afonso da Silva. Assegura ele que milita presunção de validade constitucional em favor de leis e atos normativos do Poder Público, que só se desfaz quando incide o mecanismo de controle jurisdicional estatuído na Constituição. Essa presunção foi reforçada pela Constituição pelo teor do art. 103, § 3º, que estabeleceu o contraditório no processo de declaração de inconstitucionalidade, em tese, impondo o dever de audiência do Advogado-Geral da União, que obrigatoriamente defenderá o ato ou o texto impugnado” (PRAXEDES, Francisco de Assis. Processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo administrativo tributário*. Pesquisas Tributárias, Nova Série 5. São Paulo/SP: RT, 1999. p. 196-213, p. 211. Pesquisas Tributárias, Nova Série, 5).

⁴⁰ FERNANDES, Edison Carlos. Processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo administrativo tributário*. São Paulo: RT, 1999. p. 458-470, p. 470 (Pesquisas Tributárias, Nova Série, 5).

⁴¹ MACHADO, H (Pesquisas Tributárias, Nova Série, 5).

⁴¹ MACHADO, Hugo de Brito. O devido processo legal administrativo tributário e o mandado de segurança. In: ROCHA, Waldir Oliveira (Coord.). *Processo administrativo fiscal*. São Paulo: Dialética, 1995. p. 71-90, p. 81-82.

inconstitucionalidade de determinada lei seria final e faria “coisa julgada” contra a Administração Pública, não chegando ao Poder Judiciário e, conseqüentemente, ao Supremo Tribunal Federal, órgão responsável por decidir em último grau sobre a constitucionalidade da legislação (art. 102, III, da CF/88). Salvas raras exceções, como o Tribunal de Impostos e Taxas – TIT, do Estado de São Paulo, os Tribunais Administrativos não vêm decidindo sobre inconstitucionalidade de normas tributárias.

A divergência entre os doutrinadores dá-se, basicamente, em razão da maneira com que cada corrente entende a possibilidade de a Administração recorrer, ou não, ao Poder Judiciário. A corrente baseada nos estudos de Ulhôa Canto defende a admissibilidade de a Administração recorrer ao Judiciário contra decisão administrativa final. Entende admissível a análise sobre a constitucionalidade das normas tributárias. O entendimento de Ulhôa Canto⁴² é o de que tanto a Administração como o contribuinte podem recorrer ao Judiciário contra decisão administrativa final. Para esse autor, a decisão administrativa nunca será final. A manifestação de Ulhôa Canto coaduna-se com a ideia básica do anteprojeto de criação do Código Tributário Nacional – CTN, no qual constavam ações processuais próprias à discussão de matéria tributária. O art. 156, IX, do CTN, disciplina a extinção do crédito tributário quando a decisão administrativa for irreformável, definitiva na esfera administrativa, não sendo mais possível *ação anulatória* (prevista no anteprojeto do CTN).

A ação anulatória não chegou a ser introduzida no nosso ordenamento jurídico, pois os legisladores optaram por aprovar apenas o Direito Tributário material, deixando de legislar sobre o Direito Tributário formal, ou seja, não criaram as normas processuais especiais que serviriam para a discussão dos processos que envolvessem matéria tributária.

Ricardo Lobo Torres⁴³ afirma que, no anteprojeto do Código Tributário Nacional, Rubens Gomes de Sousa acabava com o recurso hierárquico ao Ministro da Fazenda e propunha duas ações que possibilitavam à Fazenda Pública o ingresso no Judiciário: uma era a anulatória das decisões finais e definitivas dos Conselhos Administrativos, e a outra era a declaratória, para pleitear a declaração judicial do direito aplicável à hipótese concreta do fato de seu interesse. Essas duas ações não foram aprovadas junto com o Código Tributário Nacional. O legislador optou por excluir do CTN o processo tributário.

Entendemos que a constitucionalidade só poderá ser analisada pelo julgador administrativo quando o processo administrativo brasileiro vier a ser reformulado e tornar-se obrigatório e não opcional, e que sejam criados instrumentos que permitam a discussão da matéria tributária, tanto das decisões contrárias, como das favoráveis à Fazenda Pública, no Poder Judiciário. Enquanto o processo administrativo não for reformulado, ficamos com a interpretação dada por Hugo de Brito Machado,

⁴² CANTO, Gilberto de Ulhôa. RDP 8/1970, p. 98.

⁴³ TORRES, Ricardo Lobo. Processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo administrativo tributário*. São Paulo: RT, 1999. p. 158-179, p. 172 (Pesquisas Tributárias, Nova Série, 5).

que não admite a ida da Fazenda Pública ao Judiciário como autora para discutir o ato administrativo anulado pelo Tribunal Administrativo.

Juarez Freitas, prudentemente, de forma semelhante à adotada por Sacha Calmon, toma uma posição intermediária entre os que defendem a obrigatoriedade de a Administração se manifestar sobre a inconstitucionalidade da legislação e aqueles que entendem que ela não tem competência para se manifestar sobre matéria constitucional. O autor⁴⁴ defende “a necessidade de a Administração Pública acatar, prontamente, as decisões de pronunciamentos concentrados ou objetivos, nos quais inexistem, a rigor, a clássica contraposição de parte”. O autor quer evitar discussão desnecessária, em nível administrativo, de matéria que já foi decidida pela mais Alta Corte, em controle de constitucionalidade pelo sistema concentrado. Em nível federal, a ideia preconizada por Juarez Freitas está regulamentada, permitindo que a Administração se vincule a decisões do Supremo Tribunal Federal.⁴⁵

Juarez Freitas,⁴⁶ ao criticar certas ações do Administrador Público, afirma:

Não consulta o interesse público, *v.g.*, que persista o modelo iníquo de desobediência às ordens judiciais pela Administração Pública, incorrendo no abuso de recursos judiciais meramente protelatórios. Aliás, neste passo, o legislador infraconstitucional (através da Lei n.º 9.430/96, no seu art. 77) faculta – embora devesse obrigar – que o Poder Executivo discipline as hipóteses em que a Administração Tributária Federal, relativamente aos créditos baseados em dispositivo declarado inconstitucional por decisão definitiva do STF, abstenha-se de constituirlos, bem como retifique o seu valor ou os declare extintos, de ofício, quando constituídos, ainda que inscritos em dívida ativa, e, finalmente formule desistência de ações de execução fiscal já ajuizada, além de deixar de interpor recursos de decisões judiciais. Ora, a suposta faculdade somente esconde um dever, não apenas legal, constitucional. A separação dos poderes não pode servir de biombo ou ar-

⁴⁴ “Na seara concentrada, o afastamento do mundo jurídico da norma considerada nula é imediato, em face da aludida mácula fulminante, sendo a mesma escoimada, por inteiro, pelo legislador negativo. Destarte, até em respeito aos princípios da legalidade, da confiança e da segurança das relações jurídicas, a Administração Pública não pode prosseguir cometendo (ou deixando de executar) atos administrativos com arrimo e base em lei considerada inconstitucional – justamente pela fortíssima e insuperável circunstância de esta não mais integrar o ordenamento jurídico –, toda vez que, em definitivo, suceder decisão da mais Alta Corte, no controle concentrado” (FREITAS, Juarez. *O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 173).

⁴⁵ Legislação que permite ao conselho federal a exclusão de norma considerada inconstitucional pelo STF. Lei 9.430/96 – “Art. 77 – Fica o Poder Executivo autorizado a disciplinar as hipóteses em que a administração tributária federal, relativamente aos créditos tributários baseados em dispositivo declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, possa: I – abster-se de constituirlos; II – retificar o seu valor ou declará-los extintos, de ofício, quando houverem sido constituídos anteriormente, ainda que inscritos em dívida ativa; III – formular desistência de ações de execução fiscal já ajuizada, bem como deixar de interpor recursos de decisões judiciais. Decreto 2.346/97 – Art. 4º, § único – Na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou normativo federal declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal”.

⁴⁶ Freitas, *op. cit.* p. 54.

gumento para o desacato ou o crônico descumprimento das decisões judiciais e acintoso menoscabo contra os direitos da cidadania.

Segundo o autor, o desrespeito às ordens e às decisões judiciais, com objetivo protelatório, não é a forma de se atingir o princípio da universalização do interesse público. O interesse público tem de ser buscado dentro da legalidade e sem desrespeito aos cidadãos.

Segundo Juarez Freitas,⁴⁷ o Estado deve dar o exemplo ao cumprir as determinações legais e judiciais: “O Estado há de ser o primeiro, não o último, a observar as normas e a zelar pela credibilidade da palavra dos que o representam. O Estado apenas se legitima como o defensor máximo do Direito, fora do qual seria uma simples e tentacular máquina de repressão”.

O Estado vem adotando o sistema defendido por Juarez Freitas e permitido pela legislação federal, como se depreende do *decisum* proferido pelo Supremo Tribunal Federal, sobre a inconstitucionalidade da cobrança do adicional sobre o Imposto de Renda. Mesmo estando em vigor a Lei que instituiu a cobrança do tributo, o Estado deixou de aplicá-la, não efetuando mais lançamentos de crédito tributário, e também suspendeu as discussões administrativas sobre a matéria. Os créditos tributários foram extintos, com base na decisão do Supremo Tribunal Federal.

Devemos salientar que uma coisa é acatar decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal, e outra é a possibilidade de o julgador administrativo decidir sobre a constitucionalidade da legislação tributária. Absorver as decisões do Supremo Tribunal Federal é possível, pois não há motivo para a Fazenda Pública ficar discutindo matéria já superada pela nossa Corte Maior. Outra coisa são os membros dos órgãos julgadores, antes da manifestação do Supremo, decidirem pela inconstitucionalidade da legislação tributária. Essa manifestação sim seria inconstitucional, uma vez que a esfera administrativa deve obedecer às leis vigentes, pois a Administração só saberá se alguma lei é inconstitucional depois de esta ser analisada pelo órgão judicial maior.

Ao acatar uma decisão do STF, o julgador administrativo estará obedecendo a uma ordem do órgão judicial superior, que tem a competência de dizer se uma norma é constitucional ou não. O argumento maior que leva os órgãos administrativos a não discutirem matéria constitucional é o fato de que suas decisões, quando contrárias ao interesse da Administração, são definitivas e, sendo definitivas, não chegarão ao Supremo Tribunal Federal. Diferentemente das decisões administrativas definitivas, no controle constitucional difuso realizado pelas diversas instâncias do Judiciário, haverá a manifestação do Supremo Tribunal Federal sobre a constitucionalidade ou não da legislação.

A doutrina majoritária, na qual se inclui Hugo de Brito Machado e Sacha Calmon, entende que a Administração não pode recorrer ao Judiciário para que este restabeleça atos administrativos que extinguiram crédito tributário. A manifestação dos órgãos administrativos sobre a constitucionalidade das leis poderá vir a ser instituída, desde que se alterem dispositivos que regulamentam o processo adminis-

⁴⁷ Idem, *ibidem*, p. 55.

trativo tributário, de modo que a decisão final sobre a inconstitucionalidade de determinada lei seja proferida pelo Supremo Tribunal Federal, que é o órgão com competência para decidir sobre a matéria, em última instância. Essa matéria, que trata da competência ou não dos julgadores administrativos para decidirem sobre matéria constitucional, é de suma importância para o bom andamento do processo administrativo tributário.

Decisões dos Conselhos de Contribuintes, em nível federal, entendem não caber ao julgador administrativo julgar a constitucionalidade das leis tributárias.⁴⁸ Nessa mesma linha de pensamento, sobre a impossibilidade de o julgador administrativo decidir sobre constitucionalidade de legislação tributária, estão os Estados de Pernambuco e Rio Grande do Sul. Constatamos essa proibição na legislação do Estado de Pernambuco (art. 5º, § 10, da Lei Estadual que disciplina o seu processo administrativo) e na Legislação do Estado do Rio Grande do Sul (art. 38, III, da Lei Estadual 6.537/73) e em outras legislações tributárias estaduais. No Rio Grande do Sul, tal matéria foi objeto da Súmula⁴⁹ 03 do TARF/RS, depois de ampla e uniforme jurisprudência em todas as Câmaras do Tribunal. O entendimento dos julgadores administrativos do Estado é de que só o Poder Judiciário tem competência para decidir sobre constitucionalidade da legislação tributária.

O problema sobre a análise ou não da constitucionalidade ou ilegalidade da legislação tributária pelos Tribunais Administrativos, a nosso ver, passa pela organização e funcionamento desses Tribunais e pelas suas competências. A decisão do TARF/RS é definitiva. Suas decisões só poderão ser discutidas e até anuladas em caso de ilegalidades praticadas pelos julgadores. As decisões do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo, não são definitivas, pois o Secretário da Fazenda do Estado poderá acatá-las ou não, diferentemente do ocorrido no Estado do Rio Grande do Sul.

Os efeitos das decisões administrativas são diferentes para os contribuintes e para a Administração Pública, pois o contribuinte, sempre que se sentir lesado pela decisão administrativa final, poderá recorrer ao Judiciário para rever a decisão administrativa, uma vez que a Constituição lhe garante o direito ao acesso à justiça. Já para a Administração Pública, as decisões, em geral, são finais, quando a legislação não contiver norma que estabeleça o direito à avocação do processo para revisão por parte dos Secretários de Estado ou Ministro.

O professor Oziris Lopes Neto,⁵⁰ ao analisar a possibilidade de os órgãos de processo administrativo decidir sobre a constitucionalidade das normas, menciona o art. 37, IX, caput, da Constituição, que ao administrador cabe respeitar as normas

⁴⁸ Conselho de Contribuintes – “Inconstitucionalidade da contribuição sobre o lucro – Não cabe a esse colegiado julgar enquanto mérito a constitucionalidade das leis tributárias (ementa do acórdão, por unanimidade de votos, da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, com que se negou provimento a recurso voluntário do contribuinte – Recurso 66.836, de 08 de julho de 1992 – Relator Conselheiro Francisco Giffoni – Diário Oficial da União de 20 de setembro de 1993, p. 13.977).

⁴⁹ Súmula 03 – “Processual – A tese de inconstitucionalidade é estranha à competência do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais”.

⁵⁰ LOPES NETO, Ozires de Azevedo. Processo administrativo tributário e controle de constitucionalidade pelos tribunais administrativos. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 75, 1998, p. 151-154, p. 153.

vigentes. O autor, ao estudar o histórico dos contenciosos administrativos, salienta que a Administração tem separado funcionários para exercerem atos de administração próprios e outros para exercerem atos de jurisdição, citando o exemplo da Receita Federal, que instituiu as Delegacias de Julgamento para julgarem em 1º Grau. Afirma o autor que “Nessa separação das funções dentro da Administração já poderíamos pensar em órgão que ultrapassaria os limites da estrita legalidade e poderia fazer um controle de hierarquia normativa, um controle inclusive de inconstitucionalidade das normas”. Diz ainda o autor: “O que não podemos defender é que a Administração possa afastar uma norma vigente sob a indicação de que considera essa norma inconstitucional”.

Na continuação da sua análise,⁵¹ afirma:

O nosso sistema aceita a convivência de posições diferentes no Judiciário. É um procedimento de formação de jurisprudência nacional. A partir de um sistema recursal se busca uma uniformidade de julgamento. Então, se o sistema recursal é para buscar uniformidade, é porque ele aceita a convivência da diversidade. [...] Na Administração não; o nosso sistema de organização do Poder Executivo ainda não aceita tanta diversidade na prática do ato administrativo, mas uma vez que a Administração organize esses seus tribunais administrativos, esses seus órgãos contenciosos, nós já teríamos a possibilidade, para um controle mais evoluído da legalidade dos atos, de um controle inclusive de constitucionalidade.

O autor,⁵² ao concluir seu estudo, afirma que existem duas posições que podem ser adotadas pelo processo administrativo: “uma marcada pela estrita legalidade, não acatando o controle pelos órgãos contenciosos administrativos; outra expandindo a possibilidade do controle, inclusive para trazer os elementos de observância da Constituição”. O autor posiciona-se favoravelmente à segunda corrente, que é de mais abrangente.

A ideia deduzida pelo professor Oziris Neto⁵³ é de que, sem uma reorganização dos Tribunais Administrativos de Recursos Fiscais, tais órgãos não podem se manifestar sobre a inconstitucionalidade de normas legais. O autor defende a impossibilidade de a Administração afastar uma norma vigente sob a indicação de que a considera inconstitucional.

O Poder Judiciário adota dois sistemas de controle da constitucionalidade das leis: o difuso, que é realizado pelos magistrados, e o concentrado, que é exercido diretamente pelo Supremo Tribunal Federal, quando decide a constitucionalidade de normas através de ações próprias. No sistema do processo administrativo tributário atual, se a segunda instância (caso do TARF/RS) decidir que certa norma é inconstitucional e deixar de aplicá-la, a matéria não irá ao Judiciário, pois a decisão é contrária ao Estado, que resulta em extinção do crédito tributário lançado; ou seja, na

⁵¹ Idem, *ibidem*, p. 153.

⁵² Idem, *ibidem*, p. 153.

⁵³ “[...] uma vez que a Administração organize esses seus tribunais administrativos, esses órgãos contenciosos, nós já teríamos a possibilidade, para um controle mais evoluído da legalidade dos atos, um controle inclusive de constitucionalidade” (Idem, *ibidem*, p. 153).

revogação dos atos administrativos do lançamento fiscal, fará coisa decidida (semelhante à coisa julgada contra o Estado), não cabendo recurso ao Judiciário. Por isso, concordamos com o posicionamento de Oziris Neto, de que os Tribunais Administrativos Tributários só poderão discutir sobre a constitucionalidade da legislação após serem reorganizados, de forma que tal matéria, quando versar sobre constitucionalidade, continue sua discussão no Poder Judiciário, mesmo que a decisão administrativa tenha sido contra o Estado, de modo que divergências de interpretação venham a formar jurisprudência, depois de ampla discussão no processo administrativo e no processo judiciário. Não devemos esquecer que muitas das decisões do Supremo Tribunal Federal são políticas, e não jurídicas. Assim sendo, diversas decisões entendidas tecnicamente como inconstitucionais, foram consideradas constitucionais pelo Supremo Tribunal Federal. Esse é mais um dos motivos que justificam a proposta de que o Tribunal ou Conselho Administrativo não discutam constitucionalidade da legislação antes de passarem por uma reorganização.

Um dos impeditivos da análise da constitucionalidade e da legalidade das leis pelo Poder Executivo é o fato de que o Brasil adota o princípio da unicidade de jurisdição, ou seja, no nosso país, só as decisões do Poder Judiciário fazem coisa julgada. O fato de o Estado estar impedido de discutir decisões contrárias à Fazenda Pública no Judiciário tem sido um dos fatores a impossibilitar os órgãos de julgamento administrativo de discutir a inconstitucionalidade ou a ilegalidade da legislação tributária.

Considerações finais

1 – Se o processo administrativo viesse a ser discutido, posteriormente, no Judiciário, em princípio, não haveria discordância doutrinária em que houvesse um controle difuso da constitucionalidade das leis e normas administrativas, na órbita do Poder Executivo. A Administração, sempre que discordasse da interpretação constitucional dada por seus tribunais, poderia recorrer ao Judiciário, para que ele desse sua interpretação sobre a matéria.

2 – Entendemos que um ato administrativo poderá ser considerado como viciado por inconstitucionalidade, quando a matéria já tiver sido apreciada pelo Poder competente, que é o Judiciário. Antes disso, não há que se falar em vício por inconstitucionalidade. Devemos reforçar que o exame da constitucionalidade das leis nem sempre se vincula à técnica jurídica, sendo muitas vezes subordinado a uma posição política.

3 – Como a Administração Pública não pode acionar o Judiciário para discutir seus atos e decisões administrativas, fica inviável a discussão da inconstitucionalidade de legislação tributária dentro do processo administrativo, pois uma decisão administrativa que decidisse sobre a inconstitucionalidade de determinada lei seria final, e faria “coisa julgada” contra a Administração Pública, não chegaria ao Poder Judiciário e, conseqüentemente, não chegaria ao Supremo Tribunal Federal, órgão responsável por decidir em último grau sobre a constitucionalidade da legislação (art. 102, III, da CF/88). Salvo raras exceções, como o Tribunal de Impostos e Taxas

(TIT) do Estado de São Paulo, os Tribunais administrativos não vêm decidindo sobre inconstitucionalidade.

4 – Entendemos que a constitucionalidade só poderá ser analisada pelo julgador administrativo quando o processo administrativo brasileiro vier a ser reformulado e tornar-se obrigatório e não opcional, e que sejam criados instrumentos que permitam a discussão da matéria tributária, tanto das decisões contrárias, como as favoráveis à Fazenda Pública, no Poder Judiciário.

5 – Devemos salientar que, uma coisa é acatar decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal – STF, e outra, é a possibilidade de o julgador administrativo decidir sobre a constitucionalidade da legislação tributária. Absorver as decisões do STF é possível, pois não há motivo para a Fazenda Pública ficar discutindo matéria já superada pela nossa Corte Maior. Outra coisa são os membros dos órgãos julgadores, antes da manifestação do STF, decidirem pela inconstitucionalidade da legislação tributária. Essa manifestação sim seria inconstitucional, uma vez que a esfera administrativa deve obedecer às leis vigentes, pois a Administração só saberá se alguma lei é inconstitucional depois de esta ser analisada pelo órgão judicial maior.

6 – O argumento maior que leva os órgãos administrativos a não discutirem matéria constitucional é o fato de que as suas decisões, quando contrárias ao interesse da Administração, são definitivas e, sendo definitivas, não chegarão ao STF. Diferentemente das decisões administrativas definitivas, no controle constitucional difuso, realizado pelas diversas instâncias do Judiciário, haverá a manifestação do Supremo sobre a constitucionalidade ou não da legislação.

7 – A análise ou não da constitucionalidade ou ilegalidade da legislação tributária pelos Tribunais Administrativos, a nosso ver, passa pela organização e funcionamento desses Tribunais e pelas suas competências. A decisão do TARF/RS é definitiva. Suas decisões só poderão ser discutidas, e até anuladas, em caso de ilegalidades praticadas pelos julgadores. As decisões do TIT de São Paulo, não são definitivas, pois o Secretário da Fazenda do Estado poderá acatá-las ou não, diferentemente do ocorrido no Estado do Rio Grande do Sul.

Referências

BALERA, Wagner. Processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo administrativo tributário*. São Paulo: RT, 1999. p. 439-457 (Pesquisas Tributárias, Nova Série, 5).

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

CABRAL, Antonio Silva. *Processo administrativo fiscal*. São Paulo: Saraiva, 1993.

CANTO, Gilberto de Ulhoa. RDP 8/170.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo administrativo tributário*. São Paulo: RT, 1999. p. 180-191, p. 190 (Pesquisas Tributárias, Nova Série, 5).

FERNANDES, Edison Carlos. Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo administrativo tributário*. São Paulo: RT, 1999. p. 458-470 (Pesquisas Tributárias, Nova Série, 5).

- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1986.
- FIGUEIREDO, Lúcia Valle. Processo administrativo tributário e controle de constitucionalidade pelos tribunais administrativos. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 75, p. 158-161.
- FREITAS, Juarez. *O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
- LOPES NETO, Ozires de Azevedo. Processo administrativo tributário e controle de constitucionalidade pelos tribunais administrativos. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 75, 1998, p. 151-154.
- MACHADO, Hugo de Brito. O devido processo legal administrativo tributário e o mandado de segurança. In: ROCHA, Waldir Oliveira (Coord.). *Processo administrativo fiscal*. São Paulo: Dialética, 1995. p. 71-90.
- _____. Algumas questões do processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo administrativo tributário*. São Paulo: RT, 1999. p. 132-157 (Pesquisas Tributárias, Nova Série, 5).
- MARINS, James. Decisões tributárias administrativas e controle judicial. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 19, abr. 1997, v. do proc. adm. fiscal.
- _____. *Direito processual tributário brasileiro administrativo e judicial*. São Paulo: Dialética, 2001.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Direitos fundamentais do contribuinte. In: _____. (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: RT, 2000. p. 45-81 (Pesquisas Tributárias, Nova Série, 6).
- _____. Processo administrativo tributário. In: _____. (Coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: RT, 2000. p. 180-191 (Pesquisas Tributárias, Nova Série, 6).
- MELLO, Celso Antonio Bandeira de. O controle da constitucionalidade pelos tribunais administrativos no processo administrativo tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 75, p. 12-18, 1998.
- MELO, José Eduardo Soares de. Processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo administrativo tributário*. São Paulo: RT, 1999. p. 258-282 (Pesquisas Tributárias, Nova Série, 5).
- PRAXEDES, Francisco de Assis. Processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo administrativo tributário*. São Paulo: RT, 1999. p. 196-213 (Pesquisas Tributárias, Nova Série, 5).
- ROCHA, Waldir de Oliveira. Processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo administrativo tributário*. São Paulo: RT, 1999. p. 227-232 (Pesquisas Tributárias, Nova Série, 5).
- RUSSOMANO, Rosah. *Curso de direito constitucional*. 5. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1997.
- SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Dos recursos fiscais – regime jurídico e efeitos*. São Paulo: Biblioteca Jurídica Freitas Bastos, 1983.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 1992.
- TORRES, Ricardo Lobo. Processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo administrativo tributário*. São Paulo: RT, 1999. p. 158-179 (Pesquisas Tributárias, Nova Série, 5).