

A ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DE NORMA TRIBUTÁRIA PELO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Artigo publicado na Revista Tributária e Finanças Públicas. Ano 16. 78 – janeiro/fevereiro de 2008. Pg. 93-121.

SUMÁRIO: 1. Princípio da Separação dos Poderes: 1.1 Atribuições do Poder Executivo; 1.2 Atribuições do Poder Judiciário; 1.2.1 Exercício do Controle de Constitucionalidade; 2. Processo Administrativo Fiscal: 2.1 Competência para legislar sobre processo administrativo; 2.2 estrutura do processo administrativo fiscal e seus princípios norteadores; 2.3 regime jurídico do servidor público em razão da estrutura hierárquica; 2.4 Atribuições do Conselho de Contribuintes; 3. Possibilidade do Conselho de Contribuintes deixar de aplicar norma tributária por considerá-la inconstitucional; 4. Conclusão; 5. Referências Bibliográficas.

RESUMO: O presente estudo baseia-se na análise da essência do princípio da separação dos poderes, encontrando-se os elementos que irão funcionar como contenção do poder estatal. Também foi realizado um exame sobre a atuação e atribuições do conselho de contribuintes nos julgamentos dos processos administrativos fiscais. Para isso foi necessário descobrir a natureza jurídica do cargo designado para os julgadores desse órgão julgante (conselheiros), de modo que se chegou à síntese que não estariam esses conselheiros sujeitos à hierarquia administrativa. Por fim, após o incurso nos conceitos e competências estabelecidas pela Constituição Federal, foi possível entender que os Conselhos de Contribuintes são órgãos administrativos com função julgantes legitimados a reconhecer a inconstitucionalidade de norma tributária

ABSTRACT: The present study it is based on the analysis of the essence of the principle of the separation of being able them, meeting the elements that will go to function as containment of the state power. Also it was carried through an examination

on the performance and attributions of the advice of contributors in the judgments of the fiscal administrative proceedings. For this it was necessary to discover the legal nature of the position assigned for the judges of this judicante agency (council members), in way that if arrived at the synthesis that they would not be these advising citizens the administrative hierarchy. Finally, after the incursion in the concepts and abilities established for the Federal Constitution, were possible to understand that the Advice of Contributors are legitimated administrative agencies with function judicantes to recognize the norm unconstitutionality tax in its judgments.

Palavras-chave: administrativo – tributo – constitucionalidade – atividade.

keywords: administrative - tribute - constitutionality - activity.

1. PRINCÍPIO DA SEPARAÇÃO DOS PODERES

As chamadas revoluções iluministas ocorridas na história mundial, como a francesa, americana e industrial, foram fundamentais para propiciar radicais transformações no modo como se pensava sobre as relações do Estado para com o cidadão, surtindo efeitos não só na área econômica, mas também no campo social e jurídico.

O mesmo avanço que trouxe consigo a modernidade, também fez surgir o ideário constitucional, através do qual se tentava implementar uma estrutura estatal capaz de limitar os poderes do poder público em relação ao povo. A partir desse pensamento, nasceu a preocupação em se evitar a concentração de poderes nas mãos de uma só pessoa. Tentava-se abandonar as tendências centralizadoras, típicas da Monarquia Absolutista, passando para grupos ou classes a incumbência de decidir sobre o rumo da nação.

Buscou-se, então, a elaboração de mecanismos para impedir o acúmulo de poderes, de modo que houvesse um contrabalanceamento na tomada de decisões da sociedade.

Com base no pensamento de Aristóteles e John Locke, a teoria da separação dos poderes foi sistematizada em 1748, na obra de Charles-Louis de Secondant, conhecido por barão de Montesquieu¹. Na sua obra “Espírito das Leis”, Montesquieu destaca três espécies de governo: republicano, monárquico e despótico. Estudando cada qual através de sua natureza e mecanismo de funcionamento, frisa a necessidade de uma ordem

¹ SECONDANT, Charles-Louis de. **Espírito das Leis**. Tradução de Cristina Murachco. São Paulo: Ed. Martins Fontes, 1996.

política com a existência de uma "cooperação harmônica" entre os Poderes do Estado funcionalmente constituídos (legislativo, executivo e judiciário), com o objetivo de confiar legitimidade e racionalidade administrativa a tais poderes estatais.

A razão encontrada por Montesquieu para a descentralização do poder do Estado decorre de uma análise da própria natureza humana, onde se verificou que o homem irá abusar do poder até encontrar um limite, assim justifica esse filósofo:

[...] é uma experiência eterna a de que todo homem que tem poder tende a abusar dele; ele vai até onde encontra limites. Quem o diria! a própria virtude tem necessidade de limites. Para que não se possa abusar do poder é preciso que, pela disposição das coisas, o poder detenha o poder. [...] Quando na mesma pessoa ou no mesmo corpo de magistratura o poder legislativo está reunido ao poder executivo, não há liberdade, porque se pode temer que o mesmo monarca ou o mesmo senado façam leis tirânicas para executá-las tiranicamente. Não há liberdade se o poder de julgar não está separado do poder legislativo e do executivo. Se ele tivesse confundido com o poder legislativo, o poder sobre a vida e a liberdade dos cidadãos seria arbitrário, pois o juiz seria legislador. Se ele estiver confundido com o poder executivo, o juiz poderá ter a força de um opressor. Tudo estaria perdido se o mesmo homem ou o mesmo corpo de principais, nobres ou povo, exercessem estes três poderes: o de fazer as leis, o de executar as resoluções públicas e o de julgar as questões dos particulares².

O objetivo era de que o Estado possuísse limites claros de poder, e que existissem meios de fiscalização externos para o fim de se evitar arbitrariedades por parte do Estado. Isto fica mais evidente quando James Madison, no seu livro "O Federalista", comenta a Constituição norte-americana, afirmando que "a acumulação de todos os poderes, legislativos, executivos e judiciais, nas mesmas mãos, sejam estas de um, de poucos ou de muitos, hereditárias, automeadas ou eletivas, pode-se dizer com exatidão que constitui a própria tirania"³.

² SECONDAT, Charles-Louis de. citado por MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 14ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 29-30.

³ MADISON, James. citado por SILVA, Marcus Vinicius Fernandes Andrade da. **A separação dos poderes, as concepções mecanicistas e normativas das Constituições e seus métodos interpretativos**. Disponível em: www.jus.com.br. Em 25/02/2007.

Neste mesmo sentido, Michel Temer⁴ entende que a proposta da obra de Montesquieu definiu que o Estado teria três poderes funcionando harmonicamente e independentes e, ao mesmo tempo, a atividade que cada um exercerá seria uma forma de contenção da atividade do outro poder. Dentre os três poderes existentes, haveria um encarregado para criar as normas (legislativo), outro para executá-las (executivo) e, outro, ainda, para julgar os casos concretos com base nas normas criadas (judiciário). Acreditava-se ser uma forma equilibrada e legítima de disciplinar as relações sociais.

Com base no entendimento de Marcus Vinicius Fernandes Andrade da Silva⁵, é possível compreender que existem duas bases fundamentais para o princípio da separação dos poderes. Num primeiro momento, teria a intenção de proteger a liberdade individual, visto que, ao mesmo tempo em que se evita a concentração de poderes, dividindo o seu exercício, criar-se-ia um limite eficaz para evitar arbitrariedades do governo. Depois disso, a separação dos poderes seria entendida como uma forma de aumentar a eficiência estatal, uma vez que o órgão que recebe tal incumbência terá se especializado naquilo que lhe cabe realizar, o que em tese, será exercido com mais qualidade.

Entendimento não muito diferente, José Afonso da Silva⁶ acredita que a separação dos poderes se fundamenta em dois elementos, sejam eles: especialização funcional e independência orgânica. O primeiro diz respeito à especialização que cada poder terá ao exercer seus deveres constitucionais, conforme acima trabalhado. E por independência orgânica entende-se que serão os poderes independentes entre si, não existindo nenhum tipo de subordinação. A respeito desse último elemento citado, cabe salientar que embora não haja subordinação entre os ditos Poderes Estatais, em contrapartida, existem controles externos entre eles, uma vez que não há que se falar em independência absoluta, sob pena de o Estado vir a ser calcado na tirania.

A independência absoluta dos poder constituídos já era uma preocupação do próprio Montesquieu, conforme salienta o professor Raymond Aron:

⁴ TEMER, Michel. **Elementos de direito Constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 119.

⁵ SILVA, Marcus Vinicius Fernandes Andrade da. **A separação dos poderes, as concepções mecanicistas e normativas das Constituições e seus métodos interpretativos**. Disponível na Internet: www.jusnavegandi.com.br, 06/07/05.

⁶ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 16 ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 113

Para além da formulação aristocrática da sua doutrina do equilíbrio das forças sociais e da cooperação dos poderes políticos, Montesquieu estabeleceu o princípio segundo o qual a condição do respeito das leis e da segurança dos cidadãos é que nenhum poder seja ilimitado. Tal é o tema essencial da sua sociologia política⁷.

Observa-se a existência de uma fiscalização de um poder sobre os outros para o fim de se evitar desvios das diretrizes constitucionais, e conseqüentemente, manter o equilíbrio do Estado Democrático de Direito. Essa fiscalização é chamada “checks and balances” (freios e contra pesos), em que legitima um Poder de fiscalizar as funções realizadas por outros poderes, mas sempre respeitando a competência e autonomia estipulada na Constituição Federal.

1.1 ATRIBUIÇÕES DO PODER EXECUTIVO

Dentre a separação das funções estatais absorvida pela Carta Constitucional de 1988, trabalha-se com as atribuições do Poder Executivo e Judiciário, eis que constituem o objeto do presente trabalho.

Primeiramente, é importante observar que segundo a ótica de Marçal Justen Filho, Poder Executivo “é um conjunto de órgãos, organizados entre si segundo uma concepção hierárquica centralizadora”⁸, através da qual exercerá as atividades tipicamente delegadas pela Constituição Federal de administrar o Estado, através da prática de atos diretos e concretos na sociedade.

A Carta Constitucional conferiu ao Executivo o encargo de administrar a coisa pública, aplicar as leis e propor outras que seja de sua competência, basea-se numa típica atividade de gestão do dinheiro público.

Ao mesmo tempo em que cada poder constituído terá funções típicas, assim confiadas pela Constituição Federal, também poderá é possível que em situações excepcionais eles possam desempenhar alguma atividade atípica, assim como leciona Alexandre de Moraes:

⁷ ARON, Raymond. **As Etapas do pensamento sociológico**. Disponível na Internet: http://www.arqnet.pt/portal/teoria/aron_montesquieu.html. Acesso em 12/07/07

⁸ JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 27

O Executivo, portanto, além de administrar a coisa pública (função típica), de onde deriva o nome república (res pública) também legisla (art. 62 – Medidas Provisórias) e julga (contencioso administrativo), no exercício de suas funções atípicas⁹.

Funções atípicas podem ser entendidas como aquelas atividades com característica de exercício de outro Poder do Estado, como por exemplo, o julgamento de processos administrativos pelo Executivo, tendo ali um cunho eminentemente de pacificação de conflito de interesses. Ainda que essa função administrativa se assemelhe à atividade do Judiciário, não é permitido ao órgão julgador da Administração Pública, exercer a função tipicamente jurisdicional, como bem lembra José Santos Carvalho Filho:

Quanto a função jurisdicional, o sistema constitucional pátrio vigente não deu margem a que pudesse ser exercida pelo Poder Executivo. A função jurisdicional típica, assim considerada aquela por intermédio da qual conflitos de interesses são resolvidos com o cunho de definitividade (res iudicata), é praticamente monopolizada pelo Judiciário, e só em casos excepcionais, como visto, e expressamente mencionados na Constituição, é ela desempenhada pelo Legislativo¹⁰.

Para este autor, o julgamento de um processo administrativo no âmbito do Executivo não pressupõe o exercício da função jurisdicional, uma vez que neste caso não há a presença da definitividade da decisão, ou seja, inexistente a coisa julgada.

Cabe salientar que há países, como a França, que adotam o sistema pelo qual o julgamento de processos administrativos terá caráter jurisdicional, sendo que, em regra, a decisão emitida pela Administração Pública não poderá ser revisada pelo Judiciário.

Dentro desta concepção, é possível compreender que no sistema brasileiro, o Executivo terá diversas funções dentro da sociedade, como ordenadora, prestacional, reguladora, julgadora, etc., devendo essa atuação ocorrer nos estritos limites constitucionais, sob pena de usurpação de poderes.

⁹ MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 17 ed. São Paulo: Atlas, 2005, p. 422

¹⁰ CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 10 ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2003, p.3.

1.2 ATRIBUIÇÕES DO PODER JUDICIÁRIO

Dentre as competências estampadas na Constituição Federal de 1988, o Judiciário recebeu o encargo de avaliar e julgar a aplicação das normas sobre o caso concreto, isto é, irá adequar e legitimar as obrigações emanadas pela legislação pátria.

Além disso, num plano menos técnico, poder-se-ia defender que o Judiciário terá por incumbência não simplesmente legitimar a aplicação de leis, mas sim, manter o equilíbrio entre os outros poderes, uma vez que haverá uma avaliação da lei (*latu sensu*) criada pelo legislativo, e da execução realizada pela Administração Pública.

Em muitos casos, a existência da lei e do órgão aplicador é insuficiente para evitar ou eliminar os conflitos sociais, seja porque a norma se tornou ineficaz ou o Estado encontra-se diante de uma pretensão resistida. Diante dessa situação a função exercida pelo Judiciário mostra-se de suma importância na medida em que irá analisar as pretensões apresentadas (caso concreto) frente às disposições constitucionais e legais criadas pelo Estado, com a finalidade de harmonizar as relações sociais intersubjetivas com a realização dos valores humanos.

Em outras palavras, é por meio da jurisdição (legitimamente criada pela Carta Magna), que os juízes “atuam para pacificar as pessoas conflitantes, eliminando os conflitos e fazendo cumprir o preceito jurídico pertinente a cada caso que lhe é apresentado em busca da solução”¹¹.

É nesse sentido que a carta constitucional ao regular as atribuições do Poder Executivo, Legislativo e Judiciário, descreveu expressamente as atribuições típicas de cada poder constituído, sendo que essas atribuições não poderão ser exercidas por outro órgão ou poder (princípio da indelegabilidade), salvo casos previstos na própria constituição.

Face a essa indelegabilidade de funções constitucionais é vedado a qualquer um dos poderes invadir o raio de atuação do outro, sob pena de flagrante inconstitucionalidade, ferindo não simplesmente uma norma, mas sim, todo o sistema constitucional.

¹¹ CINTRA, Antotio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria geral do processo**. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 23

Indo mais além, José Joaquim Gomes Canotilho¹² entende que a reserva de jurisdição funciona como um limite para os atos legislativos e administrativos, de modo que se estes últimos tiverem conteúdo materialmente jurisdicional poderiam ser considerados inconstitucionais.

1.2.1 O Exercício de Controle de Constitucionalidade

Dentre as funções jurisdicionais previstas pela Carta Magna destaca-se o encargo de efetuar o controle de constitucionalidade do ordenamento jurídico, que significa “verificar a adequação (compatibilidade) de uma lei ou de um ato normativo com a constituição, verificando seus requisitos formais e materiais”¹³.

É a partir do entendimento do professor Hans Kelsen¹⁴, jurista pertencente a Escola Austríaca do Século XX, que se compreendeu a constituição não somente como uma norma limitadora e organizativa, mas como a fonte de eficácia de todas as outras normas do Estado. Em decorrência disso, a incompatibilidade de alguma lei ou ato normativo com a Carta Magna faz àqueles desaparecerem por falta de fundamento constitucional.

Mais tarde, outros pensadores como Konrad Hesse, José Joaquim Gomes Canotilho, Robert Alexy e Ronald Dworkin contribuíram para definir a verdadeira função constitucional, ao invés de apenas restrições quanto as condutas estatais, a Carta Magna também passou a prever direitos protetivos da pessoa humana, bem como mecanismos que garatam a eficácia dos mesmos de modo a considerá-los a verdadeira base do ordenamento jurídico.

Neste prisma, é possível perceber que para preservar essa supremacia das normas constitucionais, existem mecanismos preventivos e repressivos, destinados a garantir a rigidez e hierarquia do sistema jurídico. Coube ao Judiciário o encargo de realizar a chamada “filtragem constitucional”, através do qual esse poder constituído utilizará sua função jurisdicional para impor sua decisão como obrigatória no meio social.

¹² CANOTILHO, José Joaquim. **Direito Constitucional e teoria da Constituição**. 4 ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2000, p. 64

¹³ MORAES, Alexandre. **Direito constitucional**. 17 ed. São Paulo: Atlas, 2005, p. 627

¹⁴ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Coimbra: Armênio Amado, 3ª ed., 1974, p. 280

Cabe salientar que no Brasil o controle de constitucionalidade é realizado por meio do sistema híbrido, qual seja: difuso e concentrado.

O controle difuso foi inspirado no modelo americano, no qual qualquer juiz monocrático ou órgão jurisdicional colegiado poderá deixar de aplicar a norma no caso concreto, quando considerá-la contrário à constituição.

Nesse sistema o juiz não julga a inconstitucionalidade de uma lei ou ato normativo, mas sim deixa de aplicá-la no caso concreto por considerar que ela não é compatível com o sistema constitucional, sendo que os efeitos da decisão, em regra, irão atingir apenas as partes envolvidas no processo (inter partes).

Por outro lado, o chamado controle concentrado é inspirado na Carta Magna austríaca de 1920, através do qual haverá a exclusividade de um órgão do Judiciário para declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo com efeitos erga omnes (contra todos).

Como precursor dessa modalidade de controle de constitucionalidade, Hans Kelsen justifica a existência de uma Corte como guardião da carta constitucional da seguinte forma:

(...) se a Constituição conferisse a toda e qualquer pessoa 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 jurídico¹⁵.

Assim, no Brasil, as chamadas ações diretas no sistema concentrado, previstas no art. 102 da Constituição Federal de 88, têm por objeto a análise pelo Supremo Tribunal Federal da consonância de leis ou atos normativos com a Carta da República, não sendo permitido a discussão acerca de interesses individuais e subjetivos.

Portanto, diante das funções tipicamente atribuídas a cada um dos poderes constituídos, compreende-se ser inadmissível que o Executivo ou Legislativo exerça a atividade jurisdicional, sendo que cabe exclusivamente ao Judiciário julgar as conseqüências advindas da atuação dos outros dois poderes constituídos.

¹⁵ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1985, p. 288/290

2. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

2.1 COMPETÊNCIA PARA LEGISLAR SOBRE PROCESSO ADMINISTRATIVO

Observa-se que o Estado Brasileiro adotou a forma federativa, através da qual a organização política estatal se baseará numa “repartição de competências entre o governo federal e os governos estaduais, de sorte que a União tenha a supremacia sobre os Estados-Membros, e estes sejam entidades dotadas de autonomia constitucional¹⁶”.

A solução federalista foi apresentada como opção administrativa para atender aos problemas sociais de forma regionalizada, o que seria praticamente impossível de ocorrer nos países que possuem dimensões territoriais continentais, havendo a necessidade de se romper com o poder centralizado, distribuindo-o a governos locais com atribuições de efetiva atuação e autonomia para prestação de serviços públicos.

A regulamentação do federalismo brasileiro feita nas Constituições de 1937, 1967 e 1969, a União detinha um poder absoluto, uma vez que foram elaboradas sob a orientação do autoritarismo político. Somente a partir da Constituição de 1988 é possível verificar a consagração de um sistema harmônico e equilibrado entre o poder central da União Federal e os regionais, dos Estados, Municípios e Distrito Federal.

Diferente do que ocorre em outros países, o atual federalismo brasileiro é *sui generis*, vez que inovou ao aceitar o Município e o Distrito Federal como entes autônomos na organização político-administrativa, sendo que a Carta Magna adotou uma repartição de competências legislativas e materiais entre todos os entes políticos.

Acerca dessa situação, Alexandre de Moraes¹⁷ entende que a garantia da autonomia dos entes federativos é a possibilidade de auto-organização, auto-governo e normatização própria, sempre, porém respeitando os limites constitucionais.

Por isso, que ao disciplinar sobre as matérias pertinentes a cada um dos membros estatais, o texto constitucional (art. 22, I da CF¹⁸) utiliza o termo “processual”, ao

¹⁶ FERREIRA, Pinto. **Curso de Direito Constitucional**. 7ª Ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 262.

¹⁷ Cf. MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 15. ed. São Paulo : Atlas, 2004. p. 249

¹⁸ Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre:

I - direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho;

reservar a competência privativa da União para legislar sobre esse ramo do direito, enquanto admite a competência concorrente da União, dos Estados e do Distrito Federal para legislar sobre “procedimentos em matéria processual” (art. 24, XI da CF¹⁹).

A indagação que deve ser respondida cinge-se em descobrir se somente a União Federal teria competência constitucional de legislar acerca de normas sobre processo administrativo, sendo que esta resposta irá repercutir em níveis nacionais, uma vez que a maioria dos Estados e Municípios brasileiros possui leis que regulamentam especificamente essa matéria dentro de sua administração.

Se prevalecer a exegese de que o processo administrativo está adstrito à competência prevista pelo art. 22, I da Carta Magna, todas as leis estaduais e municipais que versem sobre o assunto seriam consideradas inconstitucionais. Este posicionamento é defendido pelo professor James Marins entende que por força da norma constitucional acima citada, caberá privativamente a União Federal legislar sobre processo administrativo, conforme se assevera na sua fundamentação doutrinária:

Compete, portanto, à União a disciplina do sistema processual tributário nacional, estabelecendo por via de lei ordinária as garantias de processo que assistem ao cidadão contribuinte – em toda a federação – quando da solução administrativa de sua relação tributária litigiosa com o ente da tributante; deve ainda a União criar normas gerais de procedimento em matéria de processo, com o fito de uniformizar em toda a federação o modo de exercício (procedimento) das garantias constitucionais do processo²⁰

Ainda que se reconheça com propriedade o posicionamento do professor James Marins, não se apresenta como a mais adequada, uma vez que ao se analisar a forma federativa adotada pelo regime jurídico brasileiro, a Carta Magna, ao mesmo tempo em que fixou competências em favor dos entes federativos, também as adequou às autonomias garantidas aos entes políticos.

¹⁹ Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:
XI - procedimentos em matéria processual;

²⁰ MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 121

Observa-se que o art. 18 da Carta Constitucional²¹ permitiu a livre organização administrativa da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, sendo que cada qual poderá regulamentar suas estrutura e funções administrativas dentro de suas necessidades, devendo ser respeitada, no entanto, a simetria com os princípios sensíveis, como a forma federativa de governo, regime democrático, direitos da pessoa humana, etc.

Com isso, em regra, os entes federativos terão autonomia, expressamente conferida pela Carta Constitucional, para legislar sobre assuntos administrativos.

As competências privativas da União previstas no art. 22 da Carta Magna, são atribuições plenas, diretas e reservadas, visando a uniformização nacional acerca das matérias tratadas nesse dispositivo constitucional, com o fim de se evitar que tais assuntos sejam disciplinados de maneira diferente por cada ente federativo.

Tendo em vista que, em regra os entes federativos terão autonomia para legislar acerca de questões ligadas a sua administração, reservando-se a União somente às matérias que necessitem ser uniformizadas nacionalmente, pode-se entender que o art. 22 da Constituição Federal seria a exceção a essa autonomia legislativa dos Estados, Municípios e Distrito Federal.

No que concerne a expressão "direito processual" inserta naquela norma constitucional, verifica-se que essa terminologia está relacionada ao processo judicial e não ao administrativo. Pois, não existe uma razão lógica que justifique a uniformização nacional das normas atinentes ao processo administrativo, inclusive o tributário, porquanto a organização administrativa é de interesse individual de cada ente federativo, devendo somente haver observância aos princípios constitucionais.

A processualista Ada Peligrini Grinover²² entende que a competência legislativa acerca do direito processual exposto no art. 22 da Carta Magna abrange somente o processo

²¹ Art. 18. *A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.*

²² "A própria Constituição Federal, discriminando a competência legislativa da União e dos Estados (concorrente), refere-se ao direito processual, unitariamente considerado, de modo a abranger o direito processual civil e o direito processual penal (arts. 22, inc. I e 24, inc. XI)."²² (CINTRA, Antônio de

civil e o processo penal, de modo que as normas processuais administrativas não se subsumem a disciplina processual genérica, eis que se trata de matéria explicitamente de direito administrativo, cuja base reside no interesses individual de cada membro da Federação.

Tanto é assim, que o art. 22 da Constituição Federal em nenhum momento fez referência ao direito administrativo e tributário, isso porque, os entes políticos possuem autonomia em legislar sobre essas matérias, inclusive, acerca das norma processuais que as acompanham.

A Procuradora do Estado, Maria do Socorro Carvalho Brito, compartilha deste raciocínio, afirmando que a criação de legislações pelos Estados e Municípios que regulamentem os processos administrativos dentro de suas atribuições é perfeitamente permitida, uma vez que essa matéria prescinde de uniformização nacional:

Sequer vislumbramos a necessidade de uniformização da legislação do processo administrativo tributário para vigorar em todo o território nacional, pois a instituição, por cada ente, do seu processo não ensejará nenhum conflito, considerando que cada um deles tem sua competência tributária devidamente estabelecida na Constituição Federal e jamais haverá conflito entre eles, em relação a este aspecto, porquanto a sua jurisdição não ultrapassará as fronteiras de cada um²³.

É evidente que a uniformização do processo administrativo encontra-se limite na autonomia administrativa dos estados e municípios componentes da federação brasileira. Nesse sentido, Hely Lopes Meirelles já escreveu no sentido de que "certo é que o processo administrativo não pode ser unificado pela legislação federal para todas as entidades estatais, em respeito à autonomia de seus serviços²⁴".

Em respeito a essa autonomia constitucionalmente garantida, a própria Lei nº 9.784/99, que regulamente o processo administrativo federal, dispõe que sua aplicação cinge-se

Araújo; GRINOVER, Ada Peligrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria Geral do Processo**. 12 ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p 48)

²³ BRITO, Maria do Socorro Carvalho. **O processo administrativo tributário no sistema brasileiro e a sua eficácia**. Jus Navigandi, Teresina, ano 7, n. 66, jun. 2003. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br>. Acesso em: 03 jul. 2007

²⁴ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 23 ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 560

aos processos em trâmite na Administração Pública Federal Direta e Indireta, deixando livre a competência legislativa dos outros entes da federação.

Dessa forma, não há qualquer óbice que as unidades federativas legislem sobre o seu próprio processo administrativo, em face da autonomia garantida pela Carta Magna.

2.2 ESTRUTURA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL E SEUS PRINCÍPIOS NORTEADORES

O processo administrativo apresenta-se como uma sucessão encadeada de atos, destinados a obter uma solução das contendas existentes entre os particulares e a administração pública.

A utilização do processo administrativo apresenta-se como imperativo basilar do Estado Democrático de Direito, visando solucionar as crescentes celeumas ocasionadas pela prática de atos e condutas abrangidas pelo regime de direito público.

Explica a doutrinadora Odete Medauar²⁵ que devido à progressiva aproximação entre a Administração Pública e a sociedade, foi necessário que o direito criasse mecanismos mais efetivos para que o cidadão se fizesse ouvir pelos administradores da máquina pública.

É nesse panorama que as lides existentes no âmbito administrativo começaram a despertar preocupações dos legisladores, que aos poucos foram aceitando o caráter processual dos atos que pudessem atingir ou restringir o uso da propriedade ou liberdade do indivíduo.

Tempos atrás, a doutrina trabalhava com a terminologia “processo”, vinculando-a somente com o exercício da função jurisdicional. Entretanto, essa premissa não é totalmente correta na medida em que também é conferida ao Executivo a tarefa de pacificar certos conflitos, sem que isso interfira ou anule a atuação do Judiciário, uma vez que as decisões administrativas carecem do atributo de coisa julgada.

Ao traçar os princípios norteadores do processo, a Constituição Federal de 1988 exige que os atos processuais no âmbito administrativo devem observar os regramentos da isonomia e do devido processo legal assim como ocorre no âmbito judicial.

²⁵ MEDAUAR, Odete. **A processualidade no direito administrativo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, p. 16

Observe-se o que dispõe o art. 5º, inciso LIV, LV e LXXVIII da Carta Magna:

Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:...

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

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

LXXVIII - a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação. (Inciso acrescentado pela Emenda Constitucional nº 45, de 08.12.2004, DOU 31.12.2004)

Embora se reconheça diferenças entre a função jurisdicional e a função administrativa, ambas devem garantir às partes o contraditório, a ampla defesa, bem como os meios e recursos inerentes ao processo, que nada mais é do que a obediência ao devido processo legal, corolário básico do Estado de Direito.

Nessa perspectiva, o professor Romeu Felipe Bacellar Filho²⁶ ensina que o fenômeno processual pode assumir duas feições diferenciadas no contexto do direito administrativo: a) o processo como consecução de determinadas atividades administrativas ou legislativas, como por exemplo, licitação ou processo legislativo; b) processo de solução de lide, como ocorre no processo administrativo fiscal.

Por isso, é possível perceber que o processo administrativo em que haja a bilateralidade de interesses (seja cidadão em face de outro cidadão, seja cidadão em face da Administração Pública) deve se pautar no devido processo legal, o que segundo lição de Odete Medauar, “independente de disciplina legal específica, a Constituição impõe a processualidade para cada caso de controvérsia, conflito de interesses e situações de acusados ante a administração”²⁷.

A importância de se garantir um processo administrativo justo e imparcial é de tamanha importância que o professor James Marins²⁸ ao estudar o tema, entendeu que essa

²⁶ Cf. BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. **Princípios constitucionais do processo administrativo disciplinar**. São Paulo: Max Limonad. 1998, p. 48/56.

²⁷ MEDAUAR, Odete. **A processualidade no direito administrativo**. ...p. 23.

²⁸ Cf. MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**. 4 ed. São Paulo: Dialética, 2005, p.158

chamada “processualidade” voltada para solução de conflitos no âmbito administrativo é matéria muito mais próxima da disciplina processual do que da administrativa, propriamente dita. Isso mostra que os atos praticados pela administração pública deverão estar em conformidade com os preceitos processuais, tradicionalmente implantados na legislação brasileira.

Uma prova disso, é que o inciso LV do art. 5º da Carta Magna utiliza a terminologia “litigantes e acusados em geral”, deixando claro que a toda situação em que haja uma bilateralidade de interesses controversos, necessariamente deverá haver uma garantia de que as partes terão assegurados os direitos processuais constitucionais naquela lide administrativa ou judicial. Esse é o posicionamento defendido pela Desembargadora do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, Diva Malerbi que leciona também “em caso de controvérsia, conflito de interesses ou situação de acusados ante a Administração Pública – a Constituição Federal impõe à Administração Pública a obrigatoriedade de decidi-los debaixo do autêntico ‘processo’”²⁹.

O direito ao devido processo legal, defendido pela doutrina, é mais uma garantia do que propriamente um direito, uma vez que irá proteger o administrado contra uma ação arbitrária do Estado, o que sob a ótica do doutrinador Alexandre de Moraes³⁰ traduz-se em uma dupla proteção ao indivíduo, atuando tanto no âmbito material de proteção ao direito de liberdade, quanto no âmbito formal, ao assegurar-lhe paridade total de condições com o Estado-persecutor.

Por estas razões, a disciplina do processo administrativo não apenas regulará de modo objetivo os atos processuais e as prerrogativas públicas, mas também legitimará o exercício do poder da Administração, garantindo a existência e aplicação dos direitos subjetivos dos administrados.

Com isso, no âmbito administrativo tributário, essa bilateralidade de interesses, comentada acima, ocorre na fase contenciosa, a qual tem início no momento em que ocorrer a impugnação pelo cidadão da exigência formulada pelo poder público.

²⁹ MALERBI, Diva; **Processo administrativo tributário**. Coord. Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 120

³⁰ MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 15. ed. São Paulo : Atlas, 2004. p. 124

Nesse caso, se a autoridade fiscal lavra um auto de infração, fazendo a descrição do fato que entenda configurar a transgressão à legislação tributária, o processo administrativo tem seu termo a quo no instante que o contribuinte protocola sua impugnação à autuação, obrigando à Administração Pública julgar seus argumentos sob o comando do devido processo legal.

Com a instauração do processo administrativo, os atos processuais ocorrerão de forma dialética e progressiva, onde o precedente impulsiona o subsequente até a obtenção de um resultado final (decisão administrativa).

É nesse cenário que os princípios informadores do processo administrativo têm uma dupla função. Se de um lado irá fixar o norte que deve ser seguido pela autoridade julgadora, deixando a cargo da lei o detalhamento de como será realizada as etapas e fases processuais, por outro servirá de meio para indicar, dentre as interpretações possíveis diante do caso concreto, qual deve ser obrigatoriamente adotada pelo aplicador da norma, com a finalidade de resguardar os valores consagrados pelo sistema jurídico.

Em decorrência de toda construção constitucional acerca do processo administrativo, a doutrina faz referência a alguns princípios que deverão necessariamente ser observados pela autoridade administrativa quando do desenvolvimento dos atos processuais, como o da ampla defesa, contraditório, motivação, eficiência, verdade real, duplo grau de deliberação administrativa e razoabilidade.

Considera-se que o devido processo legal seria o corolário da processualidade no âmbito da Administração Pública, sendo através dele que se derivarão os demais princípios orientadores do julgamento administrativo.

Para consagração do devido processo legal, a doutrina e a jurisprudência vêm enfatizando que o direito de defesa não é resumido num simples direito de manifestação nos autos, mas sim na necessidade de proporcionar aos litigantes o momento adequado para que possam exercer o direito de trazer ao processo a verdade sobre os fatos que se discute na demanda. Nesse sentido é o posicionamento do Supremo Tribunal Federal, confirmando os ditames constitucionais:

MANDADO DE SEGURANÇA – As garantias constitucionais fundamentais em matéria de processo, judicial ou administrativo, estão destinadas a assegurar, em essência, a ampla defesa, o contraditório e o devido processo legal em sua totalidade, formal e material (art. 5º, LIV e LV, da Constituição). Ordem indeferida. (STF – MS 25917 – DF – TP – Rel. Min. Gilmar Mendes – DJU 01.09.2006 – p. 19)

Assim, impõe-se à Administração Pública o dever de assegurar a todos os membros da coletividade o livre acesso perante os órgãos julgadores, de modo a garantir igualdade de condições dos litigantes a fim de que a autoridade julgadora tome conhecimento das alegações do litigante, incluindo-se aí o contraditório e a produção de todo tipo de prova lícita que entenda o acusado ou seu advogado útil a produzir³¹.

Em outras palavras, para se ter concretizado o efetivo direito de defesa, o litigante ou acusado deverá ser intimado de toda e qualquer decisão proferida pela autoridade administrativa, bem como tomar conhecimento de todos os elementos e dados para que ele possa contraditar.

A título de exemplo, nota-se a prescrição da Lei Complementar 107/2005 do Estado do Paraná, conhecida como Código de Defesa dos Contribuintes, em que no seu art. 19³² daquela legislação estabelece que sempre haverá a intimação daquele que sofrer ato que resulte a imposição de deveres, ônus, sanções ou restrições ao exercício de direito e atividades, assim como os atos de outra natureza que produzam efeitos na relação tributária.

Compartilhando da necessidade do acusado tomar conhecimentos de todos os fatos que são imputados a ele, o doutrinador Alexandre de Moraes³³ entende que ampla defesa é o direito do litigante trazer para o processo todos os elementos tendentes a esclarecer a verdade ou mesmo de omitir-se ou calar-se, se entender necessário, direito este que não poderá ser suprimido pela legislação infraconstitucional.

³¹ Cf. GASPARINI, Diógenes. **Direito administrativo**. 4. ed. Ver. e ampl. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 575

³² Art. 19 – Serão objeto de intimação os atos do processo de que resultem, para o interessado, a imposição de deveres, ônus, sanções ou restrições ao exercício de direito e atividades, assim como os atos de outra natureza que produzam efeitos na relação tributária.

³³ MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 17 ed. São Paulo: Atlas, 2005, p. 125

Ainda sobre a aplicação desse princípio, o professor Antonio Carlos de Araújo³⁴ faz a ressalva de que o contraditório e ampla defesa vêm assegurados em todos os processos, inclusive administrativos, desde que neles haja litigantes ou acusado, não se aplicando aos meros procedimentos administrativos (ausente de bilateralidade de interesses).

Cabe ressaltar a importância desses primados constitucionais, que o art. 2º da Lei 9784/99³⁵, lei que regulamenta o processo administrativo no âmbito federal, previu expressamente os princípios que são aplicáveis à espécie, elencando dentre eles o contraditório e a ampla defesa.

Essa é uma maneira que o direito se utiliza para evitar que alguém possa ser privado de seus bens, sem que o poder público tenha dado oportunidade ao cidadão de ter informado seus motivos e razões acerca do fato analisado.

Também se deve levar em consideração que o direito é uma ciência dinâmica, na qual é possível extrair diversas interpretações sob a mesma lei. É nesse cenário que o contraditório assume especial relevância na medida em que a todo fato caberá ao litigante ou acusado dar-lhe outra versão ou fornecer uma interpretação diversa daquela feita pela autoridade administrativa.

Enfim, o princípio do contraditório não se limita a mera intimação do litigante ou acusado, devendo haver uma efetiva participação do poder público a fim de garantir às partes paridade de forças de forma a analisar se a quantidade de defesa produzida foi satisfatória para a formação do seu convencimento.

É através dessa atividade dialética do processo que as contradições serão superadas pela atividade sintetizadora da autoridade julgadora.

O julgador também tem que observar o princípio da eficiência, o qual foi positivado com a promulgação da Emenda Constitucional nº 19/88 que alterou o caput do art. 37 da Constituição Federal. Por óbvio, que este princípio já deveria ser observado

³⁴ ARAÚJO, Antonio Carlos de. **Teoria geral do processo**. 19. ed. rev. e atual. São Paulo, Malheiros. 2003. p. 83.

³⁵ Art. 2º. A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

implicitamente pelo poder público, pois de nada adiantaria buscar a concretização dos direitos fundamentais sem agir com eficiência.

Cabe salientar que a eficiência administrativa não é sinônimo da obtenção de maior lucro³⁶, sendo que o atendimento a este princípio está ligado ao fato de concretização dos direitos fundamentais de forma útil e necessária.

Para isso ocorrer torna-se necessário que a decisão administrativa seja pautada nos reais acontecimentos fáticos, por força do princípio da verdade material. Ao contrário do entendimento dos doutrinadores que adotam a clássica teoria do processo civil, no âmbito da administração pública defende-se que o julgador deve sempre buscar a verdade, ainda que tenha que se valer de outros elementos, não indicados pelas partes.

Além disso, há que se atentar ao fato de que as decisões administrativas são passíveis de equívocos, havendo a necessidade que as condutas estatais submetam-se a um duplo exame, propiciando uma melhor conclusão e maior segurança para o interessado.

E com base no princípio do duplo grau de deliberação que os entes federativos, dentro de seu âmbito legislativo, criaram o conselho de contribuintes, órgão colegiado que irá sabatar os atos praticados pela autoridade julgadora.

Além da observância dos preceitos acima elencados, a autoridade julgadora também terá que julgar os casos concretos mediante decisão plenamente motivada, de modo a permitir que o cidadão tome conhecimento das razões que levaram o poder público a conceder ou negar seu pleito.

O professor Celso Antonio Bandeira de Mello, se referindo ao princípio da motivação dos atos administrativos, entende que “dito princípio implica para a Administração o dever de justificar seus atos, apontando-lhes os fundamentos de direito e de fato, assim como a correlação lógica entre os eventos e situações que deu por existentes e a providência tomada, nos casos em que este último esclarecimento seja necessário para aferir-se a consonância da conduta administrativa com a lei que lhe serviu de arrimo³⁷”.

³⁶ JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo...**p.87

³⁷ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 102

Nesse sentido, a jurisprudência, em especial o Superior Tribunal de Justiça, tem entendido a motivação como elemento indispensável do ato administrativo, conforme se assevera através do seguinte acórdão:

AGRAVO REGIMENTAL – RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA – ADMINISTRATIVO – ATO ADMINISTRATIVO – MOTIVAÇÃO – AUSÊNCIA – 1. O motivo é requisito necessário à formação do ato administrativo e a motivação, alçada à categoria de princípio, é obrigatória ao exame da legalidade, da finalidade e da moralidade administrativa. 2. Como ato diverso e autônomo que é, o ato administrativo que torna sem efeito ato anterior, requer fundamentação própria, não havendo falar em retificação, se o ato subsequente não se limita a emendar eventual falha ou erro formal, importando na desconstituição integral do ato anterior. Agravo regimental improvido³⁸.

E por fim, a Constituição Federal determina que a autoridade julgadora, seja individual ou colegiada, deverá proferir sua decisão com a absoluta consonância com o princípio da razoabilidade e da proporcionalidade, a fim de obedecer a critérios aceitáveis do ponto de vista racional, em sintonia com o senso normal de pessoas. A legislação federal previu expressamente a observância desse princípio nos julgamentos de sua alçada, conforme dispõe a própria Lei 9784/99³⁹.

Já o princípio da proporcionalidade, que teve seu surgimento como garantia de que toda intervenção do Estado se daria por real necessidade e da forma menos gravosa ao particular, tem por função primordial agir como uma barreira dos excessos da intervenção estatal sobre relações particulares, conforme entendimento do constitucionalista Paulo Bonavides⁴⁰.

³⁸ STJ – AROMS 15350 – DF – 6ª T. – Rel. Min. Hamilton Carvalhido – DJU 08.09.2003 – p. 00367

³⁹ Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

⁴⁰ "Uma das aplicações mais proveitosas contidas potencialmente no princípio da proporcionalidade é aquela que o faz instrumento de interpretação toda vez que ocorre antagonismo entre direitos fundamentais e se busca daí solução conciliatória, para a qual o princípio é indubitavelmente apropriado. As cortes constitucionais européias, nomeadamente o Tribunal de Justiça da Comunidade Européia, já fizeram uso freqüente do princípio para diminuir ou eliminar a colisão de tais direitos." (BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**, 9ª edição, Malheiros, 2000, p. 253)

Com base na lição do professor português José Gomes Canotilho é possível compreender que os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade funcionam como meios de controle dos atos estatais. Assim leciona este autor: “Através de standards jurisprudenciais como o da proporcionalidade, razoabilidade, proibição de excesso, é possível hoje recolocar a administração (e, de um modo geral, os poderes públicos) num plano menos sobranceiro e incontestado relativamente ao cidadão”⁴¹.

Portanto, como bem observa o Ministro do Superior Tribunal de Justiça, José Augusto Delgado⁴², os princípios informadores do Processo Administrativo são as diretrizes que orientam de maneira obrigatória a atuação dos agentes fiscais, sob pena de não os obedecer, cometer prevaricação, abuso de poder ou desvio de finalidade.

2.3 REGIME JURIDICO DO SERVIDOR PÚBLICO EM RAZÃO DA ESTRUTURA HIERARQUICA

O doutrinador paranaense Marçal Justen Filho define servidor público estatutário como “aqueles cuja relação jurídica com o Estado é subordinada a regime jurídico de direito público, caracterizado pela ausência de consensualidade para sua instauração tal como para a determinação de direito e deveres”⁴³.

Esses servidores estão arraigados ao regime jurídico de direito público, não se aplicando a eles as regulamentações advindas do direito privado; eis que o vínculo jurídico estabelecido neste caso não tem caráter contratual, mas sim estatutário. Isso justifica-se pelo fato de que esses servidores somente são investidos no cargo ou emprego público mediante aprovação prévia em concurso público de provas ou de provas e títulos, de acordo com o disposto no art. 37, II da Carta Magna.

Seus direitos, deveres e atribuições estão previstos em instrumento legislativo, ou seja, “as regras estatutárias básicas devem estar contidas em lei; há outras regras, todavia,

⁴¹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**, 3ª edição, Almedina, 1999, p. 263

⁴² Cf. DELGADO, José Augusto. **Processo administrativo tributário**. Coord. Ives Granda Martins, 5 ed. São Paulo: RT, 1999, p. 87

⁴³ JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo**...p. 578

mais de caráter organizacional, que podem estar previstas em atos administrativos, como decretos, portarias, circulares, etc⁴⁴”.

Percebe-se, também, que para o desenvolvimento das atividades administrativas, a Administração Pública teve que adotar uma forma estruturada e organizada de prestação de serviços públicos. Para isso, os órgãos públicos foram estruturados de tal forma que houve a criação de uma espécie de coordenação e subordinação entre uns órgãos a outros, cada qual com atribuições definidas na lei.

O exercício dos serviços públicos pressupõe a atuação organizada dos servidores, de modo que para a consecução dos objetivos e finalidades específicas previamente determinadas, haveria que se adotar uma estrutura vertical de coordenação.

Acerca dessa estrutura administrativa estatal, Marçal Justen Filho, entendeu que o Poder Executivo atuará através de “um conjunto de órgãos, organizados entre si segundo uma concepção hierárquica centralizadora”⁴⁵. Em outras palavras, para melhor organização administrativa, foi concebida a aplicação do princípio da hierarquia, através do qual os agentes públicos subalternos deverão pautar sua atuação nos limites estabelecidos em lei e nos regulamentos internos impostos pela autoridade administrativa competente, uniformizando, desse modo, a prestação de serviços perante a sociedade.

Cabe salientar que a hierarquia é a premissa básica da divisão do trabalho, uma vez que a pluralidade de cargos exige que essas funções tomem como referência um comando, pois a organização depende de uma estrutura vertical para dirigir e orientar como as operações deverão ser realizadas pelos seus subordinados.

Dessa maneira, os servidores públicos que se submetem ao regime estatutário, estabelecido em lei por cada uma das unidades da federação, deverão seguir as diretrizes traçadas pelas autoridades responsáveis pela direção ou chefia a que pertencem.

2.4 ATRIBUIÇÕES DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

O Executivo tem como atividade tipicamente delegada pela Constituição Federal de administrar o Estado, através da prática de atos diretos e concretos na sociedade.

⁴⁴ CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 10 ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2003, p. 477

⁴⁵ JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 27

Entretanto, atualmente também é aceito o fato deste poder constituído exercer outras funções atípicas, quando autorizadas constitucionalmente.

Exemplo claro do exercício de funções atípicas pelos poderes constituídos é quando o Legislativo instaura as chamadas Comissões Parlamentares de Inquéritos - CPIs, nas quais seus membros assumem função julgadora com certos poderes inerentes ao Judiciário, expressamente previsto pelo §3º do art. 58 da Carta Magna.

É nessa perspectiva que a Desembargadora Diva Malerbi estabelece uma diferença entre as funções exercidas pela administração pública. Para essa doutrinadora, o poder executivo terá a incumbência típica de administrar a coisa pública, mas, em certos momentos é permitido que atipicamente atue como órgão judicante.

Observe-se o que leciona essa autora:

“A diferença essencial entre a administração ‘ativa’ e ‘judicante’ residiria, assim, na diversidade do interesse que uma e outra perseguem: na administração ‘ativa’ o interesse finalizado é o interesse público, caracterizado nos atos de administração tributária, na arrecadação; já na administração ‘judicante’ o interesse finalizado é o resguardo e preservação da ordem jurídica globalmente considerada, ameaçada ou lesada por um ato da Administração Pública que seja contrário ao direito”⁴⁶.

A Carta Constitucional outorgou ao poder executivo, além das atividades típicas de administração, o dever de garantir a presença de um processo administrativo para encaminhamento e solução das controvérsias entre o poder público e os administrados.

Por isso, que no âmbito tributário, é conferido à administração pública o dever de criar órgãos judicantes para avaliar a legalidade dos atos de lançamento tributário, sem possuírem o atributo de coisa julgada.

Nesta feita, percebe-se que o processo administrativo fiscal é dividido em duas fases, uma não contenciosa e outra contenciosa. A primeira fase representa todos os atos unilaterais praticados pela administração pública com o intuito de fiscalizar as atividades do contribuinte. Já na fase contenciosa, se dá no início da lide, quando o contribuinte discorda da prática de determinado ato e instaure a bilateralidade de interesses perante o poder público.

⁴⁶ MALERBI, Diva; **Processo administrativo tributário...** p. 122

É nesta última fase que poderá haver a atuação do conselho de contribuintes, onde serão apreciados os recursos e atos para reexame da matéria decidida pelo órgão de primeiro grau.

Face à atribuição de “processualidade” ao processo administrativo pela Constituição Federal todos os litígios suscitados entre a fazenda pública e os contribuintes, originados da aplicação das leis tributárias serão analisados, administrativamente, no mínimo em duas instâncias, uma singular e outra colegiada.

Neste caso, a função dos conselhos de contribuintes é o julgamento em segunda instância, dos atos e decisões praticadas anteriormente por agentes públicos vinculados com a atividade de arrecadação de tributos.

A vantagem prática do poder público manter órgãos administrativos judicantes para o julgamento de questões tributárias seria que tais entidades tornar-se-iam especializadas neste tipo de questões, sendo possível obter uma decisão mais justa na medida em que os temas colocados em discussão são analisados com mais profundidade.

No âmbito federal, o Ministro da Fazenda aprovou a Portaria 147/2007, através da qual houve a publicação do regimento interno do Conselho de Contribuintes da União. O artigo 1º deste Regimento Interno⁴⁷ dispõe que caberá ao Conselho de Contribuintes julgar recursos de ofício e voluntário de decisões de primeiras instâncias sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

O Estado do Paraná criou o Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais por meio da Lei Complementar 01/72, atribuindo a este órgão a competência de julgamento, em

⁴⁷ Art. 1º O Primeiro, o Segundo e o Terceiro Conselhos de Contribuintes, órgãos colegiados judicantes integrantes da estrutura do Ministério da Fazenda têm por finalidade julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observadas suas competências e dentro dos limites de sua alçada.

Parágrafo único. Os Conselhos de Contribuintes observarão os tratados, acordos internacionais, leis e decretos.

segunda instância administrativa, de questões tributárias entre os contribuintes e o Estado.

Isto posto, verifica-se a função dos conselhos de contribuintes, como órgãos judicantes, é de julgar em segunda instância os atos e decisões praticadas por agentes públicos vinculados com a atividade de arrecadação tributária.

3. POSSIBILIDADE DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES DEIXAR DE APLICAR NORMA TRIBUTÁRIA POR CONSIDERÁ-LA INCONSTITUCIONAL

Os Conselhos dos Contribuintes são órgãos judicantes que têm por função analisar se a relação jurídico-tributária estabelecida está amparada nos primados da legalidade, uma vez que seu papel é de exercer um verdadeiro controle jurídico das atuações estatais.

Impõe-se analisar se estes órgãos judicantes possuem atribuições para deixar de aplicar leis ou atos normativos por considerá-los inconstitucionais.

Inicialmente, cumpre destacar a corrente doutrinária, engajada por Zeno Veloso, que reputa a possibilidade de qualquer tipo de órgão pertencente ao Executivo deixar de aplicar norma por considerá-la inconstitucional, sob o seguinte fundamento:

"Permitir que este poder, ex própria 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 Magno⁴⁸."

O doutrinador Hugo de Brito Machado Segundo⁴⁹, em artigo escrito para a revista Dialética, observa que permitir que o Conselho de Contribuintes não aplique norma por considerá-la inconstitucional seria como atribuir ao Executivo a faculdade de julgar as

⁴⁸ VELOSO, Zeno. **Controle Jurisdicional de Constitucionalidade**. 2ª ed., Belo Horizonte: Del Rey, 2000, p. 322 e 323

⁴⁹MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Impossibilidade de declaração de inconstitucionalidade de lei pela autoridade administrativa de julgamento**. Revista Dialética de Direito Tributário, v. 98, 2003, p. 98

leis às quais está submetido, risco que pode levar o governante a não obedecer ao mandamento legal.

É com essa exegese que houve a edição do Código Tributário do Estado de Santa Catarina, o qual prevê expressamente a impossibilidade dos Conselhos de Contribuintes Estadual declarar a ilegalidade e inconstitucionalidade de lei ou ato normativo tributário, exceto quando houver entendimento manso e pacífico do Supremo Tribunal Federal ou Superior Tribunal de Justiça. Eis o que dispõe o art. 175 daquela legislação:

Art. 175. As autoridades julgadoras são incompetentes para declarar a inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei, decreto ou portaria de Secretário de Estado.

Parágrafo único. O Conselho Estadual de Contribuintes, em qualquer de suas câmaras, poderá apreciar a alegação de ilegalidade ou inconstitucionalidade reconhecida por entendimento manso e pacífico do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça.

Isso significa que no processo administrativo fiscal catarinense, ainda que o contribuinte alegue que o lançamento fiscal está contrário à disposição de lei ou à própria Constituição Federal, o Código Tributário daquele Estado proíbe que tal matéria seja analisada e decidida pelo Conselho de Contribuintes.

No âmbito federal, também há um instrumento normativo proibindo esse tipo de julgamento⁵⁰, sendo que o próprio Conselho de Contribuintes editou a súmula número 02⁵¹, a qual corrobora com o entendimento de que o órgão administrativo julgante não possui competência para pronunciar inconstitucionalidade de lei tributária.

Porém, ainda que existam instrumentos normativos vedando esses órgãos judicantes de analisarem a constitucionalidade de lei (*latu sensu*) nos seus julgamentos, o assunto ainda é polêmico criando uma série de divergências doutrinárias. De forma contrária aos posicionamentos citados acima, a 2ª Câmara do Conselho de Contribuintes do Estado do

⁵⁰ Portaria 147/2007 - Regimento Interno: Art. 49. No julgamento de recurso voluntário ou de ofício, fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

⁵¹ Súmula nº 2: O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Paraná no julgamento do Processo Administrativo Fiscal n. 6396524-3 (acórdão n. 418/2006) entendeu legítima a possibilidade de se reconhecer a aplicação do princípio constitucional da não-cumulatividade do imposto em detrimento da legislação infraconstitucional, mantendo no caso concreto, como correta a apropriação de créditos de ICMS de despesas de uso e consumo, Observe-se um trecho da fundamentação utilizada neste acórdão:

(...) o método da compensação é diretriz constitucional,, pela qual surge o ICMS ‘não-cumulativo’.

O abatimento, no caso em exame, é, sem dúvida, categoria jurídica de hierarquia constitucional. Melhor dizendo, é direito constitucional reservado ao contribuinte, que nenhuma lei, decreto, portaria, interpretação e etc. podem amesquinhar.

Como se pode averiguar, nesta decisão houve um expreso reconhecimento de inconstitucionalidade do art. 33 da Lei Complementar 87/96⁵², dispositivo este que impedia o aproveitamento de créditos das aquisições de mercadorias destinadas ao uso, consumo e ativo permanente da empresa antes de 1º de janeiro de 2007. O entendimento do órgão julgante foi que a legislação infraconstitucional estaria impedindo o exercício de um direito assegurado pelo art. 155, § 2º, IX, “a” da Carta Magna.

Em outra situação, o Conselheiro Adelmo Martins Silva quando proferiu seu voto no acórdão nº 108-01.182, da 8ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes da União, onde citando Miguel Reale defendeu que:

"ao Executivo, como aos demais poderes, impõe-se atuar no seu campo específico de atribuições, em estrita observância à ordem jurídica. É curial, portanto, que deve, toda vez que tenha de dar execução a uma lei, examiná-la, interpretá-la e, naturalmente, também considerá-la em cotejo com a Magna Carta. Ao contrário do que pretendem os que perfilham opinião divergente, todos os Poderes têm missão de guardiões da

⁵² Art. 33. Na aplicação do artigo 20 observar-se-á o seguinte: I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2007;

Constituição e não apenas o Judiciário e a todos é de rigorosamente cumprí-la, toda vez que tenham que agir no âmbito de sua esfera de atribuições."

Embora este assunto não possua um entendimento pacificado na doutrina e jurisprudência, é possível identificar alguns elementos que auxiliam na tarefa de se concluir se o conselho de contribuintes teria a atribuição de deixar de aplicar alguma lei ou ato normativo por considerá-los contra as diretrizes constitucionais.

Muito se tem confundido sobre os delineamentos que separaram as funções exercidas pelos órgãos judicantes administrativos e o Judiciário, de modo que essa equivocada interpretação pode levar o operador jurídico a falsa impressão de que o Executivo estaria usurpando a atividade jurisdicional.

É necessário ressaltar a existência de uma brutal diferença entre a conduta de declarar e reconhecer a inconstitucionalidade de lei (*latu sensu*).

No primeiro caso, o controle de constitucionalidade, ou seja, a tarefa de analisar e declarar a compatibilidade de uma norma com a carta constitucional é monopólio do Poder Judiciário face sua função jurisdicional.

Por outro lado, entende-se que o reconhecimento de inconstitucionalidade não está elencada como atividade exclusiva do Poder Judiciário, uma vez que é um dever de todos pautarem sua atuação e de seus membros em conformidade com as normas constitucionais, bem como de cassar àquela que esteja em contradição.

Tanto é assim, que o Supremo Tribunal Federal tem seu entendimento pacificado, por meio da Súmula 473, que Administração Pública "pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos".

Isso ocorre com base no princípio da economicidade, pois verificado um ato que ofenda a legislação infraconstitucional ou a própria Constituição da República não poderá o poder público insistir no erro e convalidar o ato viciado ou postergar para o Judiciário o encargo de invalidá-lo, sob pena de causar prejuízos desnecessários aos cofres públicos.

O reconhecimento e a adequação de suas condutas com a Carta Magna não é privilégio do Judiciário, pois à obediência às diretrizes constitucionais é um dever de todos, inclusive ao Executivo e Legislativo. Nesse sentido, Odete Medauar entende que:

“nada obsta à invocação de inconstitucionalidade, inclusive no processo administrativo tributário; isto porque a Constituição norteia o exercício de todos os poderes estatais e, portanto, tais poderes devem zelar pelo seu cumprimento; por outro lado, o nosso sistema de constitucionalidade apresenta-se predominantemente difuso, o que implica a atuação de todos os Poderes na sua realização⁵³”.

O Supremo Tribunal Federal já se manifestou em caso semelhante, decidindo que o controle de constitucionalidade somente poderá ser feito pelo Judiciário. No entanto, poderá o Legislativo e Executivo determinar aos seus órgãos subordinados que deixem de aplicar administrativamente as leis ou atos com força de lei que considerem inconstitucionais. Assim foi fundamentado na Medida Cautelar em Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n. 221:

O controle de constitucionalidade da lei ou dos atos normativos e da competência exclusiva do poder judiciário. os poderes executivo e legislativo, por sua chefia - e isso mesmo tem sido questionado com o alargamento da legitimação ativa na ação direta de inconstitucionalidade -, podem tão-só determinar aos seus órgãos subordinados que deixem de aplicar administrativamente as leis ou atos com força de lei que considerem inconstitucionais⁵⁴

Por sua vez, o Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial 23.121/GO também entendeu ser possível que o Poder Executivo deixe de aplicar norma por considerá-la contrária aos ditames constitucionais: “LEI INCONSTITUCIONAL – PODER EXECUTIVO – NEGATIVA DE EFICÁCIA. O Poder Executivo deve negar execução a ato normativo que lhe pareça inconstitucional”⁵⁵.

Analisando essas decisões, o professor Edvado Brito⁵⁶ concluiu que se o ato administrativo afrontar a Constituição Federal, poderá o Conselho de Contribuintes,

⁵³ MEDAUAR, Odete. **As garantias do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa no processo administrativo tributário**. IOB – Repertório de Jurisprudência 12/237

⁵⁴ STF - ADI-MC 221/DF - Rel. min. Moreira Alves - Julg.: 29/03/1990 - tribunal pleno - DJ 22-10-1993.

⁵⁵ STJ – Resp. 23.121/GO – Rel. Humberto Gomes de Barros – Julg. 06/10/1993 – 1ª Turma – DJ 08/10/1993.

⁵⁶“(…) se o ato administrativo examinado afrontar dispositivo constitucional ou legal vigente, o Conselho de Contribuintes não somente pode, como deve anular esse ato a pretexto de sua inconstitucionalidade ou de sua ilegalidade, e, assim procedendo não estará declarando a inconstitucionalidade da lei, mas

enquanto órgão componente do Executivo, deixar de aplicá-lo no caso concreto. E assim procedendo, não estará declarando sua inconstitucionalidade, mas sim exercendo legitimamente a função reconhecida pelo ordenamento jurídico e ratificada pelo Supremo Tribunal Federal de zelar pelos primados constitucionais.

Pois se já é incumbência desses “órgãos exercer o controle da legalidade dos atos administrativos de natureza tributária, compete-lhes decidir sobre a conformidade ou não de tais atos às disposições constitucionais e legais que regem a matéria”⁵⁷.

Ainda mais que, conforme ensina Clemerson Merlin Cléve:

(...) a Constituição é, entre outras coisas, também norma, e não mera declaração de princípios e propósitos. E se é norma, dela decorrem, inexoravelmente, conseqüências jurídicas que são sérias e que devem ser tomadas a sério. E, mais que tudo, sendo norma suprema, o sentido de seu discurso deve contaminar todo o direito infraconstitucional, que não pode nem deve ser interpretado (concretizado/aplicado) senão à luz da Constituição⁵⁸.

Assim, ao momento em que as legislações que regem o Conselho de Contribuintes proibirem esse órgão de analisar se o ato administrativo está em consonância com a Carta Magna é como se o legislador ordinário estivesse considerando as normas constitucionais como diploma meramente descritivo, o que seria um absurdo. Tendo em vista o caráter normativo da Constituição, ela deve ser tomada como diretriz na hermenêutica diante do caso concreto apresentado àquele órgão e não podendo ficar para um segundo plano.

Não é por mero capricho doutrinário que Luís Roberto Barroso ensina que todas “as leis, atos normativos e atos jurídicos em geral não poderão existir validamente se

sim, exercendo a faculdade que a doutrina do Supremo Tribunal Federal reconheceu à Administração Pública em geral, de anular ou revogar os próprios atos quando eivados de tais defeitos”(BRITO, Edvaldo. In RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Processo Administrativo Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 154.).

⁵⁷ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 154

⁵⁸ CLÉVE, Clemerson Merlin. *In* Lenio Luiz Streck. **Da utilidade de uma análise garantista para o direito brasileiro**. Disponível na Internet: <http://www.femargs.com.br>. Acesso em 05/07/2007.

incompatíveis com alguma norma constitucional ⁵⁹. É a afirmação de que se a Carta Magna é o diploma que serve de fundamento para o ordenamento jurídico de um país, seu caráter normativo e vinculador deve ser reconhecido por todos.

Diante desses ensinamentos, compreende-se que antes mesmo de realizar o controle de legalidade dos atos praticados perante o contribuinte, o órgão administrativo judicante deverá se certificar se a Administração Pública agiu nos estritos comandos das normas constitucionais, é uma forma de buscar a validade e legitimidade jurídica da atuação do poder público.

Em razão da existência do Estado Democrático de Direito, vivenciado no Brasil, o poder público deve visar pela aplicação correta do direito, e o processo administrativo fiscal é o meio pelo qual se busca assegurar a formação da vontade legal e constitucional, tornando legítima a atuação do poder de polícia estatal.

Não se justifica o fato de deixar de se reconhecer a inconstitucionalidade de uma norma por considerar que esse é o papel do Judiciário. Atenta-se ao princípio da economicidade e eficiência do poder público, eis que é reconhecido o direito/dever do Estado sanar os vícios da legislação, evitando-se a postergação da anulação do ato administrativo para o outro poder constituído, que neste caso é o Judiciário.

Lembre-se que o princípio do interesse público, que impulsiona o desenvolvimento da máquina administrativa, não se confunde com o interesse arrecadatório da fazenda pública, sendo que àquele princípio não é de titularidade do Estado, sendo apenas o instrumento para o qual o interesse da sociedade busca-se concretizar-se⁶⁰.

Dessa maneira, ratificar a aplicação de um ato inconstitucional apenas para manter um lançamento tributário é um atendimento puramente do interesse fazendário, não sendo possível justificar essa decisão no bem estar da sociedade.

Ainda cabe notar que se o operador do direito for realizar o raciocínio ligado ao fato de que em decorrência do princípio da hierarquia administrativa, através do qual existe uma espécie de coordenação e subordinação entre uns órgãos a outros, os agentes públicos subalternos deverão pautar sua atuação nos limites estabelecidos nos

⁵⁹ BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 370.

⁶⁰ Cf. JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 37

regulamentos internos, impostos pela autoridade administrativa competente, levaria ao um inicial entendimento de que os julgadores pertencentes ao quadro dos Conselhos de Contribuintes estariam obrigados a aplicar legislação infraconstitucional segundo diretrizes estabelecidas pela Administração Pública, sem ter legitimidade de questioná-la.

Fazendo parte da doutrina que defende esse ponto de vista, Vittorio Cassone⁶¹ entende que esses órgãos judicantes não poderiam reconhecer a inconstitucionalidade de normas tributárias, sob pena de desobediência hierárquica.

Ocorre que, embora os conselheiros (julgadores do conselho de contribuintes) prestem função pública, o mérito de suas decisões não estará atrelado a leis e atos normativos expedidos pela Administração Pública. Ressalte-se que a função do Conselho de Contribuintes, como órgão judicante, é de analisar a legalidade dos atos do fisco perante o contribuinte, sendo que a decisão administrativa deverá ser fruto de atividade interpretativa do ordenamento jurídico.

A liberdade de atuação se justifica na medida em que o conselho de contribuintes é um órgão judicante em que deverá garantir que os julgadores possam exercer uma atividade intelectual ampla, permitindo com que o julgador avalie com isenção o caso concreto.

O julgamento de questões do direito não é semelhante à cálculos matemáticos que sempre tem respostas prontas. A interpretação de casos concretos face ao ordenamento jurídico demanda uma longa reflexão intelectual que permita ao julgador avaliar se os atos tributários atenderam aos ditames legais e constitucionais.

Essa idéia é reforçada pelo fato desses órgãos possuírem uma composição mista, tendo representantes da administração pública, bem como dos contribuintes, indicados por entidades de classe econômicas e sindicais.

A idéia de mesclar representantes dos mais variados segmentos da sociedade é garantir um julgamento imparcial e desvinculado da hierarquia administrativa, ou seja, assegurar

⁶¹ “Como tal, s e o decreto regulamentar ou outra espécie de norma infralegal não reconhecer a inconstitucionalidade, não cabe à autoridade administrativa – como tal entendido servidor público de hierarquia inferior ao emitente da norma infralegal – emitir juízo de inconstitucionalidade da lei” (CASSONE, Vittorio. **Processo administrativo tributário**. Org. Martins, Ives Gandra da Silva. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p.355)

decisões que demandem uma análise dos casos concretos sob o prisma da legalidade e da constitucionalidade.

Enquanto o agente fiscal estará vinculado às determinações internas do poder público e, portanto, não teria a liberdade de julgar a aplicabilidade das normas administrativas, os julgadores administrativos teriam liberdade ampla para apreciar a lide, confrontando os atos estatais face a legislação tributária.

Neste ponto, por mais que se entenda que os julgadores (integrantes do Conselho de Contribuintes) exerçam cargos do Executivo, não estariam impedidos de deixar de aplicar leis ou decretos quando estes violarem claramente a Constituição Federal.

A atividade estatal deverá estar plenamente vinculada às diretrizes constitucionais, possibilitando, com isso, que esses órgãos judicantes realizem um controle jurídico dos atos administrativos e reconheçam quando estão afetados de vícios insanáveis, tais como contrariedade a normas de hierarquia superior, e se for o caso reconhecer a inoperância da lei ou regulamento que seja questionado pelo administrado.

Até porque se o contribuinte impugnar determinado ato administrativo, considerando contrário às diretrizes constitucionais, o Conselho de Contribuintes será obrigado a se pronunciar sobre o assunto, detalhando as razões de fato e de direito que levaram a decidir daquela forma, isso por força do princípio da motivação⁶².

CONCLUSÃO

Através da análise dos princípios norteadores da Constituição Federal foi possível delinear as funções tipicamente atribuídas a cada um dos poderes constituídos. Dentre eles, o Judiciário exercerá o controle de constitucionalidade da legislação infraconstitucional, compreendendo-se ser inadmissível que o Executivo ou Legislativo exerçam essa atividade jurisdicional.

⁶² O princípio da motivação, assim, é dado como essencial e obrigatório aos processos administrativos, exarando-se os fundamentos normativo e fático da decisão, enunciando-se, quando necessário, as razões técnicas, lógicas e jurídicas que levaram o julgador a acolher ou não o reconhecimento de inconstitucionalidade da norma.

Entretanto, a Carta Constitucional prevê a existência do devido processo legal no âmbito dos processos administrativos, delegando ao Executivo, como atividade atípica, a tarefa de emitir decisões sobre casos concretos nos contenciosos administrativos. Com base nisso, é possível que cada ente federativo legisle sobre o processo administrativo dentro de sua administração, uma vez que é desnecessária a uniformização das normas atinentes a essa matéria, caso contrário, irá ferir a autonomia dos Estados e Municípios. Para resolver celeumas de natureza tributária os entes federativos criaram os conselhos de contribuintes, sendo que esses órgãos judicantes, através de seus conselheiros, terão a incumbência de verificar a legalidade das relações jurídico-tributárias. É importante observar que a atividade estatal além de atender aos dispositivos da legislação tributária ela também deverá estar em consonância com as diretrizes constitucionais, possibilitando, com isso, que esses órgãos judicantes realizem um controle jurídico dos atos administrativos e reconheçam quando estão eivados de vícios insanáveis, tais como contrariedade à Carta Magna.

Portanto, diante da análise realizada sobre a estrutura do processo administrativo e das atribuições concedidas ao Conselho de Contribuintes, entende-se que frente a um ato administrativo que afronte uma norma constitucional, o órgão judicante administrativo terá plena legitimidade para declarar nula a relação jurídica derivada daquela situação, reconhecendo a inconstitucionalidade da lei ou ato normativo, sem que esteja usurpando a função jurisdicional.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARAÚJO, Antonio Carlos de. Teoria geral do processo. 19. ed. São Paulo, Malheiros. 2003

ARAÚJO, Luiz Alberto David. Curso de direito constitucional. 6.ed. São Paulo, Saraiva. 2002.

ATALIBA, Geraldo. República e Constituição. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BACELLAR FILHO. Romeu Felipe. Princípios constitucionais do processo administrativo disciplinar. São Paulo: Max Limonad. 1998

BARROSO, Luís Roberto. Interpretação e aplicação da Constituição. 6 ed. São Paulo: Saraiva. 2006

BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de direito constitucional. São Paulo: Celso Bastos. 2002.

BRITO, Maria do Socorro Carvalho. O processo administrativo tributário no sistema brasileiro e a sua eficácia . Jus Navigandi, Teresina, ano 7, n. 66, jun. 2003. Disponível em: <http://www.jus.com.br>. Acesso em: 03 jul. 2007.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito Constitucional e teoria da Constituição, 3ª edição, Coimbra: Almedina, 1999.

_____. Direito Constitucional e teoria da Constituição. 4 ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2000.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de direito administrativo. 10 ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2003.

CASSONE, Vittorio. Processo administrativo tributário. Org. Martins, Ives Gandra da Silva. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999

CINTRA, Antônio de Araújo; GRINOVER, Ada Peligrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. Teoria geral do processo. 12 ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

_____. Teoria geral do processo. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. Teoria geral do processo. 19 ed. São Paulo, Malheiros. 2003.

DELGADO, José Augusto. Processo administrativo tributário. Coord. Ives Granda Martins. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito administrativo. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FERRAZ JÚNIOR. Tércio Sampaio. Constituição Brasileira e Modelo de Estado: hibridismo ideológico e condicionantes históricas. In. Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política. São Paulo: Saraiva, v. 17, out/nov, 1996.

FERREIRA, Pinto. Curso de direito Constitucional. 7ª Ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

GASPARINI, Diógenes. Direito administrativo. 4. ed. São Paulo : Saraiva, 1995.

HESSE, Konrad A força normativa da constituição, trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1991.

JUSTEN FILHO, Marçal. Curso de direito administrativo. São Paulo: Saraiva, 2005.

KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. Coimbra: Armênio Amado, 3ª ed.,

1974.

_____. Teoria pura do direito. São Paulo: Martins Fontes, 1985.

MACHADO, Hugo de Brito. Mandado de segurança. 5 ed. São Paulo: Dialética, 2003.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Impossibilidade de declaração de inconstitucionalidade de lei pela autoridade administrativa de julgamento. Revista Dialética de Direito Tributário, v. 98, 2003

MAIA, Tatiana Zuconi Viana. Súmulas editadas pelos conselhos de contribuintes. Disponível em Internet: <http://www.tributario.net>. Acesso em 15/06/2007.

MALERBI, Diva; Processo administrativo tributário. Coord. Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999

MARINS, James. Direito Processual tributário brasileiro (Administrativo e Judicial). São Paulo: Dialética, 2001.

_____. Direito processual tributário brasileiro (Administrativo e Judicial). 4 ed. São Paulo: Dialética, 2005.

MEDAUAR, Odete. As garantias do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa no processo administrativo tributário. IOB – Repertório de Jurisprudência 12/237.

_____. A processualidade no direito administrativo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.

MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 23 ed. São Paulo: Malheiros, 1998

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. São Paulo Malheiros, 2002.

_____. Curso de direito administrativo. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2004

MORAES, Alexandre de. Direito Constitucional. 15. ed. São Paulo : Atlas, 2004.

_____. MORAES, Alexandre de. Direito constitucional. 17 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MUKAI, Toshio. Direito administrativo sistematizado. 2.ed São Paulo, Saraiva. 2000. pp. 558.

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

SECONDANT, Charles-Louis de. Espírito das Leis. Tradução de Cristina Murachco. São Paulo: Ed. Martins Fontes, 1996.

SILVA, José Afonso da. Curso de direito constitucional positivo. 16 ed. São Paulo: Malheiros, 1999

_____. Curso de direito constitucional positivo. 20.ed. rev. e atual São Paulo, Malheiros. 2002. pp. 878.

SILVA, Marcus Vinicius Fernandes Andrade da. A separação dos poderes, as concepções mecanicistas e normativas das Constituições e seus métodos interpretativos. Disponível em: www.jus.com.br. Em 25/02/2007

SILVA, Sergio André R. G. Controle administrativo do lançamento tributário. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2004.

STREK, Lenio Luiz. Da utilidade de uma análise garantista para o direito brasileiro. Disponível na Internet: <http://www.femargs.com.br>. Acesso em 05/07/2007.

TEMER, Michel. Elementos de direito Constitucional. São Paulo: Malheiros, 2002

TUCCI, Rogério Lauria. Constituição de 1988 e processo: regramentos e garantias constitucionais do processo. São Paulo : Saraiva, 1989.

VELOSO, Zeno. Controle Jurisdicional de Constitucionalidade. 2ª ed., Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

HELTON KRAMER LUSTOZA