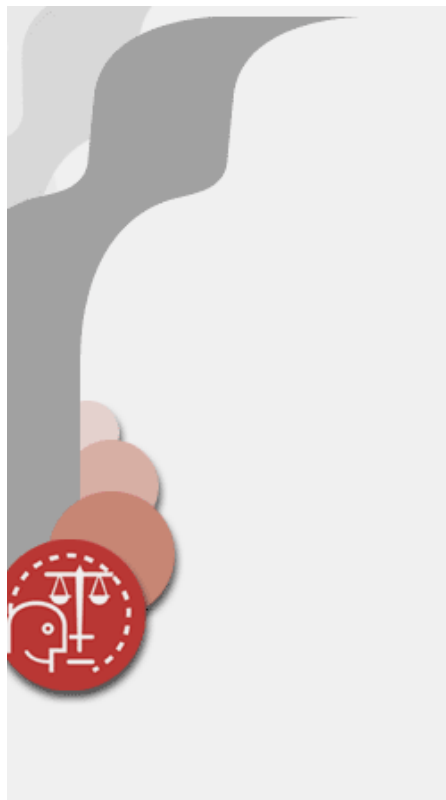


LÍRIA KÉDINA CUMAR DE SOUSA E MORAES



COISA JULGADA
NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO:
UMA ANÁLISE SOBRE O EFEITO
DAS DECISÕES CONTRÁRIAS
À FAZENDA PÚBLICA

BELEM/PA
2007

Livros Grátis

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.



LÍRIA KÉDINA CUIMAR DE SOUSA E MORAES

**COISA JULGADA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
BRASILEIRO: UMA ANÁLISE SOBRE O EFEITO DAS DECISÕES CONTRÁRIAS
À FAZENDA PÚBLICA**

**BELÉM/ PA
2007**



LÍRIA KÉDINA CUIMAR DE SOUSA E MORAES

**COISA JULGADA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
BRASILEIRO: UMA ANÁLISE SOBRE O EFEITO DAS DECISÕES CONTRÁRIAS
À FAZENDA PÚBLICA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação, Mestrado em Direito, da Universidade da Amazônia – UNAMA, para obtenção do título de Mestre.

Área de Concentração: Direito do Estado

Linha de Pesquisa: Constituição, tributo e processo

Orientador: Prof. Dr. Antonio José de Mattos Neto

**BELÉM/ PA
2007**



**COISA JULGADA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
BRASILEIRO: UMA ANÁLISE SOBRE O EFEITO DAS DECISÕES CONTRÁRIAS
À FAZENDA PÚBLICA**

por

LÍRIA KÉDINA CUIMAR DE SOUSA E MORAES

Dissertação submetida à avaliação,
como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre
em Direito

BANCA EXAMINADORA

Orientador: Prof. Dr. Antonio José de Mattos Neto
Universidade da Amazônia – UNAMA

Prof. Dr.
Universidade da Amazônia – UNAMA

Prof. Dr.

Aprovado: _____

Belém, ____ de _____ 2007.

**BELÉM/ PA
2007**

Nem todos os governos possuem a mesma natureza; uns com maior, outros com menor voracidade, e as diferenças se fundam neste outro princípio: quanto mais as contribuições públicas se afastam de sua fonte, mais onerosas se tornam. Não é pela quantidade de impostos que deve medir esse ônus, mas pelo caminho que elas precisam percorrer para regressar às mãos de onde saíram; quando essa circulação é pronta e bem estabelecida, não importa que se pague pouco ou muito; o povo sempre será rico e o erário prosperará. Quando, ao contrário, por pouco que o povo contribua, esse pouco não lhe retorna às mãos, em breve se esgota, e deste modo nunca o Estado será rico, e o povo sempre será indigente.

(Rousseau)

Ao Armênio, à Arícia e ao Asafe, que souberam entender tempos de confinamento no meu gabinete para conviver com os livros e o computador pessoal.

A Deus, por tudo o que tenho, por tudo o que sou e por tudo o que vier a ser.

Ao meu marido Armenio, que me fez acreditar na minha potencialidade em alcançar o título de Mestre.

Aos meus pais pelo apoio e incentivo desde a infância.

Ao Prof. Dr. Antonio José Mattos Netto, sábio orientador, que muito contribuiu para o desenvolvimento e resultado desta pesquisa.

À Secretaria Executiva da Fazenda do Estado do Pará, pela relevante contribuição financeira parcial que me permitiu atingir a meta proposta: o Mestrado.

A todos que, direta ou indiretamente, contribuíram de modo fundamental na concretização deste trabalho.

RESUMO

Este trabalho apresenta uma análise sobre a existência ou não da coisa julgada no processo administrativo tributário, especificamente sobre o efeito causado pelas decisões administrativas contrárias à Fazenda Pública. Para isso, foi realizada uma pesquisa de enfoque dialético, com dados coletados a partir de referenciais teóricos, doutrinários e jurisprudenciais, objetivando compilar os diversos entendimentos acerca da possibilidade de ser modificada pelo Poder Judiciário a decisão final em processo administrativo tributário que tenha sido favorável ao sujeito passivo. A análise foi feita com enfoque no Princípio da Inafastabilidade da Tutela Jurisdicional, que mesmo não nominado expressamente na Carta Constitucional de 1988, é considerado princípio fundamental, o que a doutrina tradicional apregoa a jurisdição como monopólio do Poder Judiciário, tendo em vista o que prevê o inciso XXXV do art. 5º da atual Constituição. Desse modo, defende-se a existência de jurisdição não somente no Poder Judiciário, mas também no Poder Executivo, a que se denomina jurisdição administrativa. Das correntes apresentadas, firmou-se pelo entendimento que é corolário do princípio da jurisdicionalização da solução das lides em matéria tributária o efeito vinculante para a própria Administração Pública das decisões proferidas em processo administrativo tributário, e que, embora as decisões não tenham força de coisa julgada material, têm força semelhante à da coisa julgada formal, e que independente da denominação a ser-lhes dada, não pode a própria Fazenda Pública reabrir o debate nem na esfera administrativa, nem na judicial. Desse modo, chegou-se à conclusão de que somente por intermédio da ação popular constitucional é que qualquer cidadão pode pedir a revisão judicial de decisão definitiva administrativa contrária à Fazenda Pública em casos devidamente comprovados de fraude, dolo, conluio, corrupção ou qualquer crime de natureza grave, implique em verdadeiro atentado à moralidade administrativa e lesão ao erário público.

Palavras-chave: coisa julgada administrativa; processo administrativo tributário; Princípio da Inafastabilidade da Tutela Jurisdicional; jurisdição administrativa; revisão judicial.

ABSTRACT

This essay presents an analysis about the existence or not of the closed case in the administrative tributary process, specifically on the effect caused by the contrary administrative resolutions to the Public Fiscal. To reach its goals, a research of dialectic approach had been carried through, with data collected from theoretical referential, doctrinal and jurisprudential, objectifying to compile the diverse understandings concerning to the possibility of being modified by the Judiciary Power the final decision in administrative tributary process that has been favorable to the passive citizen. The analysis had been made with the approach in the Principle of the Exclusiveness of Jurisdictional Guardianship, that even not expressed called in the Constitution of 1988, is considered basic principle, what the traditional doctrine proclaims to the jurisdiction as monopoly of the Judiciary Power, considering what foresees interpolated proposition XXXV of art. 5º of the actual Constitution. In this manner, it not only defends the existence of jurisdiction in the Judiciary Power, but in the Executive too, that is called administrative jurisdiction. Of theories presented, it had been firmed by the agreement that is corollary of the principle of the jurisdiccionalization of the solution of the litigations in substance tax the binding effect for the Public Administration of the decisions pronounced in administrative proceeding tributary, and that, even so the decisions do not have force of closed case material, they have similar force to the one of the closed case formal, and that independent of the denomination to be given to them, not being able the proper Public Fiscal to reopen the debate nor in the administrative sphere, nor in the judicial one. In this manner, it had been gotten the conclusion that only for intermediary of the constitutional public interest action that any citizen can ask for to the judicial revision of definitive administrative decision contrary to the Public Fiscal.

Keywords: administrative closed case; administrative tributary process; Principle of the Exclusiveness of the Jurisdictional Guardianship; administrative jurisdiction; judicial revision.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	10
CAPÍTULO 1: ASPECTOS GERAIS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	14
1.1 O DIREITO PROCESSUAL TRIBUTÁRIO.....	14
1.2 O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – PAT	21
1.2.1 O dualismo Processo/ Procedimento no âmbito administrativo tributário.....	23
1.2.2 A situação atual do PAT no Brasil.....	26
1.3 PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DO PROCESSO E DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.....	31
1.3.1 A importância dos princípios como espécie de norma.....	31
1.3.2 Princípios específicos do Processo e Procedimento Administrativo Tributário.....	36
1.3.2.1 Princípios comuns ao Procedimento e ao Processo Administrativo Tributário.....	37
1.3.2.1.1 Da legalidade objetiva.....	37
1.3.2.1.2 Da vinculação.....	39
1.3.2.1.3 Da verdade material.....	39
1.3.2.1.4 Da oficialidade.....	41
1.3.2.1.5 Do dever de investigação.....	42
1.3.2.1.6 Do dever de colaboração.....	43
1.3.2.2 Princípios específicos do Procedimento Administrativo Tributário.....	43
1.3.2.2.1 Da inquisitorialidade.....	44
1.3.2.2.2 Da cientificação.....	44
1.3.2.2.3 Do formalismo moderado.....	45
1.3.2.2.4 Da fundamentação.....	45
1.3.2.2.5 Da acessibilidade.....	45
1.3.2.2.6 Da celeridade.....	46
1.3.2.2.7 Da gratuidade.....	46
1.3.2.3 Princípios específicos do Processo Administrativo Tributário – PAT..	46
1.3.2.3.1 Do devido processo legal.....	47
1.3.2.3.2 Do contraditório.....	50
1.3.2.3.3 Da ampla defesa.....	50
1.3.2.3.4 Da ampla instrução probatória.....	51
1.3.2.3.5 Do duplo grau de cognição.....	51
1.3.2.3.6 Do julgador competente.....	53
1.3.2.3.7 Da ampla competência decisória.....	53
1.3.2.4 O Princípio da Revisibilidade	53

CAPÍTULO 2: A FUNÇÃO JURISDICIONAL DO ESTADO FORA DO PODER JUDICIÁRIO.....	56
2.1 A TRIPARTIÇÃO DOS PODERES.....	56
2.2 O SISTEMA DE FREIOS E CONTRAPESOS.....	60
2.3 O FENÔMENO DA JURISCIONALIZAÇÃO ADMINISTRATIVA DA SOLUÇÃO DAS LIDES TRIBUTÁRIAS.....	61
CAPÍTULO 3: A GARANTIA DA COISA JULGADA ADMINISTRATIVA.....	66
3.1 O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA.....	66
3.2 COISA JULGADA.....	69
3.3 A DEFINITIVIDADE DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS TRIBUTÁRIAS CONTRÁRIAS À FAZENDA PÚBLICA.....	70
3.3.1 A decisão administrativa irreformável segundo o Código Tributário Nacional – CTN.....	70
3.3.2 Coisa julgada administrativa. Posição da doutrina.....	75
3.3.3 Coisa julgada administrativa. Posição da jurisprudência.....	85
3.3.4 Coisa julgada administrativa. Posição da autora.....	89
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	92
REFERÊNCIAS.....	96

LISTA DE SIGLAS

CPC	Código de Processo Civil
CRFB	Constituição da República Federativa do Brasil
CTN	Código Tributário Nacional
DOE	Diário Oficial do Estado
LGPAF	Lei Geral que regula o Processo Administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Lei ordinária nº 9.784/ 99.
MP	Medida Provisória
PAT	Processo Administrativo Tributário
PAF	Processo Administrativo Fiscal
PEC	Proposta de Emenda Constitucional
PGE	Procuradoria Geral do Estado
PGFN	Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
PT/ SP	Partido dos Trabalhadores/ São Paulo
RE	Recurso Extraordinário
SEFA	Secretaria Executiva de Estado da Fazenda
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Supremo Tribunal de Justiça
TARF	Tribunal Administrativo de Recursos Fazendários
TART	Tribunal Administrativo de Recursos Tributários
UNAMA	Universidade da Amazônia

INTRODUÇÃO

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 - CRFB, além da revolução político-institucional que representou, trouxe grande mudança em diversos institutos jurídicos, chegando a abalar alicerces tradicionais da ciência do Direito.

O “Direito Processual Constitucional”, que antes de 1988 vinha aglutinando adeptos com o fito de fortalecê-lo como ramo do Direito e cujo objeto era o estudo do significado, o conteúdo e o alcance das normas jurídicas que dissessem respeito à jurisdição, no sentido de “dizer o direito”, englobando as esferas judiciais e administrativas, foi um dos ramos que mais se fortaleceu com o advento da nova Carta.

Por intermédio de discussões acerca desse “Direito Processual Constitucional” foi trazido ao contexto um novo ramo de direito chamado “Direito Processual Tributário” que, aos poucos, vem se consolidando na área acadêmica, que ainda é objeto de grandes questionamentos. O principal deles diz respeito ao Processo Administrativo Tributário (PAT), no qual ainda não se firmou o entendimento de que ele seja ramo daquele Direito ou do Direito Administrativo, mais precisamente do Processo Administrativo.

Não se pretende analisar exatamente a questão citada, e sim, somente, a existência ou não de jurisdição administrativa, bem como a existência ou não de coisa julgada administrativa, principalmente no que se refere às decisões contrárias à Fazenda Pública, seja essa federal, estadual ou municipal.

A afirmação de existência de jurisdição administrativa é o mesmo que lançar ‘uma bomba’ em todo um entendimento arraigado que se fez e se faz presente, por muitas décadas, no mundo jurídico brasileiro.

Essa visão teleológica processual moderna é o fundamento que deve consolidar o Processo Administrativo Tributário (PAT) como valioso instrumento do legítimo exercício do poder de controle da legalidade dos atos administrativos tributários, tudo com a finalidade de fazer a tão sonhada justiça fiscal, devendo prevalecer o interesse da ordem jurídica.

O problema é que para fazer valer a justiça fiscal, missão basilar dos órgãos de solução administrativa de litígios em matéria tributária, é necessário fazer-se presente a garantia da coisa julgada administrativa.

A maioria dos doutrinadores brasileiros entende que a coisa julgada é própria da função jurisdicional – é o que a diferencia das funções legislativa e administrativa – e que essa é monopólio do Poder Judiciário; outros, que ela existe, mas depende do resultado da lide (*secundum eventum litis*), ou seja, se for favorável ao contribuinte, opera-se a coisa julgada, caso contrário, abre-se a correção pela via da tutela jurisdicional.

Por isso, o tema em exame é de grande valia para os pesquisadores em suas atividades acadêmicas e profissionais, além de consistir em objeto de debates recentes no processo administrativo tributário.

Embora não se afirme que a expressão “processo administrativo tributário” seja mais correta cientificamente, também é utilizada pela doutrina e pela jurisprudência a expressão “processo administrativo fiscal” (PAF). Neste trabalho, optou-se por utilizar a terminologia “processo administrativo tributário” (que será aqui representado pela sigla PAT, para evitar repetições) porque enquanto os franceses preferem Direito Fiscal; há, entretanto, vozes que pretendem atribuir ao Direito Fiscal conteúdo mais extenso a abranger todas as atividades do Fisco, inclusive as pertinentes aos gastos públicos.

As posições pertinentes existentes na doutrina e na jurisprudência são muito divergentes, e nem sempre permitem o fornecimento imediato dos subsídios necessários aos estudos, à compreensão ou à solução de questões sugeridas pelo tema. Nessa ótica, este trabalho contribui para a execução de pesquisa, com apresentação de conceitos básicos e circunstâncias atuais objetivas, adotando James Marins e Alberto Xavier como referenciais teóricos para o seu desenvolvimento. O primeiro, para firmar a posição da jurisdição administrativa; e o segundo, da coisa julgada.

A proposta não é dar cabo às discussões que apontam para a existência ou não do **Processo Administrativo Tributário Brasileiro**, sedimentado na correta identificação dos questionamentos que se apresentam em torno do referido processo, e sim demonstrar quais são as teorias modernas que o firmam no ordenamento jurídico brasileiro, assim como defender a posição de que as soluções

dadas nesse respeitável processo contrárias à Fazenda Pública devem servir de garantia ao sujeito passivo, como suporte ao **Princípio da Segurança Jurídica**.

O estudo do processo administrativo tributário exige interdisciplinaridade com o Direito Constitucional, o Direito Administrativo e o Direito Processual Civil. Assim é que serão abordados os temas desses ramos do Direito Público, de modo a facilitar a compreensão dessa modalidade de processo, o PAT.

Nesse sentido, opta-se como ponto de partida desse percurso registrar, no Capítulo 1, o surgimento do Direito Processual Tributário, princípios norteadores do PAT, tudo para ensejar melhor entendimento sobre a questão proposta da coisa julgada no âmbito administrativo.

No Capítulo 2, apresenta-se o fenômeno da jurisdicionalização administrativa da solução das lides tributárias. Para isso, aborda-se, sucintamente, a teoria da separação dos poderes, bem como o sistema de freios e contrapesos para o efetivo cabimento da jurisdição administrativa, sem ferir a atual Constituição da República Federativa Brasileira – CRFB. Ao final, citam-se alguns modelos ocidentais de soluções administrativas nas lides tributárias, a título de amostragem e para comparação.

Tem-se expressado grande preocupação sobre a valorização do processo administrativo tributário no Brasil, em que pese à segurança jurídica do sujeito passivo da relação jurídica tributária. Desse modo, no Capítulo 3, apresenta-se o posicionamento da doutrina, que está dividida em três grupos; e o da jurisprudência sobre a segurança ou insegurança jurídica, abordando de modo enfático as decisões administrativas em matéria tributária favoráveis ao sujeito passivo, à luz do CTN. E para concluir, a nossa posição pessoal sobre o tema, que são vinculantes as decisões para a Fazenda Pública.

A linha de pesquisa desenhada envolve, basicamente, a possibilidade de conferir aceitação da existência da jurisdição administrativa por meio do PAT, instrumento fundamental para demonstrar que a tão sonhada harmonização proposta pelo professor Rubens Gomes de Sousa entre o processo judicial e o administrativo tributário poderia já existir se não fossem alguns resistentes doutrinários.

É de bom alvitre ressaltar que a abordagem é feita somente sobre a atuação procedimental e processual administrativa direta da Fazenda Pública, não

se abrangendo administrações autárquicas que fiscalizam e arrecadam alguns tipos de tributos.

É oportuno o detalhamento da metodologia empregada para a ilação acerca das hipóteses apresentadas, alicerçada no estudo do processo administrativo tributário, dos princípios norteadores, especialmente sua relação com o devido processo legal, da função jurisdicional do Estado e fora dele, da coisa julgada administrativa.

CAPÍTULO 1: ASPECTOS GERAIS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

1.1 O DIREITO PROCESSUAL TRIBUTÁRIO

Urge que se explique o surgimento do Direito Processual Tributário, que não é novo¹, mas somente agora atingiu maior amadurecimento e dedicação, tema relevante nesta discussão, mesmo que de cunho apenas propedêutico, para subsidiar a análise pretendida.

Até há pouco tempo, a disciplina Direito Processual Constitucional não passava de tema de interesse de pequeno grupo de constitucionalistas e processualistas. Depois, veio a fazer parte dos programas de Pós-Graduação. Hoje, embora não faça parte de percurso curricular obrigatório, finalmente, já chegou à Graduação em faculdades brasileiras e continua a se difundir.

Entre os modernos processualistas já não pairam dúvidas de que as grandes questões processuais precisam ser vistas sob o enfoque constitucional. O processo já deixou de ser mero instrumento de tutela de interesses particulares para alçar-se à dignidade maior de instrumento eficaz de pacificação social e de realização da vontade da lei.²

Assim, espera-se que, do mesmo modo que o Direito Tributário é oriundo do Direito Administrativo e do Direito Financeiro, o mesmo aconteça com o Direito Processual Tributário, que, mesmo com discussões acirradas sobre sua origem e desdobramentos, tem como ramificação o processo judicial tributário e o processo administrativo tributário.

Alberto Nogueira ensina que a doutrina majoritária e unânime afirma que antes da reforma tributária de 1965 (Emenda Constitucional nº. 18, de 1º de dezembro de 1965), o sistema tributário brasileiro estava completamente deteriorado, e que o quadro apresentado à época era caótico e desordenado, as exações se confundiam, diferenciando-se, na maior parte das vezes, “apenas pela

¹ Cernelutti, em 1932, percebeu o fenômeno atípico concernente ao processo tributário.

² Nesse sentido, DINAMARCO, Cândido Rangel; ARAÚJO CINTRA, Antônio Carlos de; GRINOVER, Ada Pellegrini. **Teoria geral do processo**. 19. ed., São Paulo: Malheiros, 2003, p. 38.

denominação formal, e eram instituídas como o meio mais fácil para resolver problemas de Caixa das entidades estatais”.³

No dizer de Ricardo Lobo Torres, com a reforma introduzida pela Emenda Constitucional n.º 18/65 e o advento do Código Tributário Nacional⁴, o sistema tributário nacional brasileiro “alcançou razoável grau de razoabilidade”.⁵

A edição do Código Tributário Nacional permitiu que fosse dado o primeiro passo rumo à evolução do Direito Tributário, a respeito do qual, decorridos 40 anos, pode-se afirmar ser um ramo autônomo do Direito Público.

Marins⁶ afirma que apenas uma pequena parcela doutrinária apresentou teorias sobre a existência do Direito Processual Tributário, são eles: Carnelutti, em 1932 (teoria da diferenciação)⁷; Allorio, em 1942, na Itália (teoria unitarista)⁸; Rubens Gomes de Sousa, em 1943, no Brasil (teoria da harmonização); Sainz de Bujanda, em 1985, na Espanha (teoria da substantividade)⁹; e Valdés Costa, em 1992, no Uruguai (teoria da garantia jurisdicional).

³ NOGUEIRA, Alberto. **O devido processo legal tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 49.

⁴ Lei n.º 5.172/66, recepcionada em nosso sistema como lei complementar *ratione materiae* em virtude de norma constitucional (art. 146).

⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1993. p. 295.

⁶ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 33.

⁷ Carnelutti defende que a lide tributária é diferente da lide comum. Essa percepção, infelizmente, ainda não conquistou a totalidade de estudiosos da área tributária no Brasil e nem mesmo na Europa. O fenômeno observado por Carnelutti é a projeção do Direito Tributário por sobre a zona processual, que pode ser postada ao lado do Direito Tributário material e do Direito Tributário formal, denominando-se Direito Tributário Processual. A teoria de Carnelutti é a de que o Direito Tributário formal cuidaria da aplicação e do adimplemento da norma tributária e ao Direito Tributário Processual competiria o accertamento e atuação da obrigação fiscal. A partir da análise da existência do Direito Tributário Processual, Carnelutti avança em citar as peculiaridades deste, a fim de mostrar que a lide tributária é diferente, e por isso deve ser conduzida a um processo tributário especial.

⁸ Há a unitariedade do processo civil, ou seja, o Direito Processual Tributário funciona como “banco de provas” para a construção unitária do Direito Processual Civil, e que o processo tributário é “um microcosmo processuale compiuto”.

⁹ Bujanda não concebe a possibilidade de existir processo sem jurisdição, e que o mesmo tem feição exclusivamente ligada aos órgãos judiciais ou jurisdicionais, e que não se pode confundir Jurisdição com Administração posto que adota em sua integralidade, a lição de Guasp, para quem a Jurisdição pode conceber-se tanto a partir do ponto de vista subjetivo (conjunto de órgãos estatais que intervêm no processo), ponto de vista objetivo (conjunto de matérias processuais nas quais intervêm os órgãos do Estado), e ponto de vista de atividade (conjunto de atos realizados pelos órgãos estatais a intervir no processo).

A teoria da harmonização apresentada por Rubens Gomes de Souza, em 1943, está diretamente ligada ao Brasil, bem como ao estudo proposto neste trabalho, razão pela qual se entende por relevante apresentá-la com mais profundidade, tecendo maiores detalhes sobre a mesma.

Rubens foi pioneiro nos estudos processuais tributários no Brasil. Quase que simultaneamente com a teoria de Allorio, ele já demonstrava, com profundidade, a importância do desenvolvimento do Direito Processual Tributário quando publicou ao final de 1943, *A Distribuição da Justiça em Matéria Fiscal*.¹⁰

Marins¹¹ afirma, com relação à obra, que Rubens abordou alguns dos mais desafiantes problemas processuais tributários, enfrentando o tema desde os indesejáveis efeitos da influência da concepção civilista do Direito até conceitos que denominou “justiça administrativa” e “justiça judiciária”. E ainda, que Rubens atribuía à condição de atualidade ao tema por dois fortes motivos:

1) aprovação, em 1943, pela 2ª Conferência Interamericana de Advogados, de resolução que propunha a instituição em cada país americano de “justiça fiscal autônoma”, cujos membros fossem dotados de garantias adequadas e cujas decisões finais fossem passíveis de revisão pelo Poder Judiciário nos casos especialmente previstos;

2) manifestações “semi-oficiais” dos Ministros do Supremo Tribunal Federal Filadelfo Azevedo¹², Levi Carneiro¹³ e do Prof. Noé Azevedo¹⁴, cujos trabalhos evidenciavam a relação existente entre o aumento das questões de Direito Público e o “congestionamento” do Supremo Tribunal Federal e dos Tribunais dos Estados.

Na opinião de Marins, Rubens lamentava que nenhum dos ministros houvesse colocado a questão “sob o ponto de vista de uma regulamentação harmônica e sistemática do procedimento administrativo e do processo judicial”,

¹⁰ SOUSA, Rubens Gomes de. **A distribuição da justiça em matéria fiscal**. São Paulo: Martins Fontes Editora, 1943. p. 7.

¹¹ MARINS, James. Op. cit., p. 60-1.

¹² AZEVEDO, Filadelfo. A crise do Supremo Tribunal Federal. In: **Arquivos do Ministério da Justiça**, v.1, jun. 1943, p. 7.

¹³ CARNEIRO, Levi. Ainda a crise do Supremo Tribunal Federal. In: **Arquivos do Ministério da Justiça**. v. 2, ago. 1943, p.1.

¹⁴ AZEVEDO, Noé. A crise dos Tribunais de Apelação. In: **Arquivos do Ministério da Justiça**. v.2, ago. 1943, p. 27.

idéia sobre a qual, no entendimento do autor, repousava a verdadeira solução para o equacionamento da grande parcela das lides de direito público, representada pelas lides de cerne tributário.¹⁵

Rubens ainda destacou os responsáveis pelo crescimento do fenômeno tributário no período pós-guerra ocorrido por razões políticas, eram eles: expressivo incremento orçamentário do Estado por conta do intervencionismo do Estado na atividade privada; substituição de conceitos antigos sobre a natureza do imposto; uso da tributação com finalidades extra-fiscais; e falta de codificação do Direito Tributário Brasileiro. Além disso, alertava para a importância da **distribuição da justiça fiscal** nesse cenário, uma vez que deveria haver organização e funcionamento dos órgãos encarregados de decidir as questões entre o fisco e os contribuintes, suscitadas pela aplicação das leis e dos regulamentos tributários.¹⁶

Para Marins, apesar do esforço administrativo que culminou com a criação, pelo Governo Federal, dos Conselhos de Contribuintes em 1926, seguido pelo Estado de São Paulo em 1937, Bahia em 1938, Paraná em 1942, Minas Gerais e município de São Paulo também em 1946, e o Pará em 1959¹⁷, o Brasil continuava sem organização constitucional, visto que os tribunais administrativos não podiam impor às suas decisões a força de coisa julgada¹⁸.

Como solução, Rubens propôs a ‘feitura’ de uma magistratura fiscal própria, capaz de proteger o **estatuto do contribuinte**¹⁹. Seria, portanto, uma justiça especializada, nos mesmos moldes da Justiça do Trabalho, Justiça Militar ou da Justiça Eleitoral, visto que a criação de varas privativas para os feitos da Fazenda Pública não resolveria o problema, sobretudo porque elas se dariam apenas em

¹⁵ MARINS, J. Op. cit., p. 61.

¹⁶ SOUSA, Rubens Gomes de. Op. cit., p. 200.

¹⁷ Conselho de Contribuintes, por meio da Lei nº. 1.776, de 02 de setembro de 1959 e, em seguida, designado Conselho de Recursos Fiscais, pelo Decreto nº. 3.901, de 31 de julho de 1985. Atualmente, pela Lei nº. 6.182/98 é chamado de Tribunal Administrativo de Recursos Fazendários – TARF. Cabe informar que a autora deste trabalho integrou a comissão de elaboração do projeto que deu origem à referida lei.

¹⁸ MARINS, J. Op. cit., p. 61.

¹⁹ Cf. BRITO, Edvaldo. Curso de Direito Tributário, 2.ed. CEPUJ, vol. II, p. 430-436. Estatuto do contribuinte é “o sistema de princípios, normalizados ou não, que disciplina as relações jurídicas entre o Estado-Administração e o Indivíduo, objetivando, não só, certificar, a este último, a certeza do direito, mas também, dar-lhe segurança jurídica, no cumprimento da prestação pecuniária tributária”.

primeiro grau de jurisdição, e desse modo, não passaria de mera especialização relativa.

Tal como Rubens imaginou, assim ocorreu. Foram criadas, no Brasil, varas específicas da Fazenda Pública, mas que atuam somente em primeiro grau.

Ao constatar a dicotomia entre a justiça administrativa e a judiciária, Rubens justificava que a questão não estaria em declarar a incompetência absoluta das justiças, uma em favor da outra, tampouco “em levantar incompatibilidades irreduzíveis entre elas”, mas de determinar a fórmula capaz de harmonizar duas jurisdições com características estruturais e funcionais distintas, porém “de cujo funcionamento sincronizado resultará uma sistematização do contencioso fiscal, senão absolutamente perfeita, pelo menos sensivelmente melhor que a existente”.²⁰

Em outras palavras, o problema consistia em delimitar o campo de ação das duas justiças: administrativa e judiciária. Assim, uma vez operada essa delimitação, deve-se regular o seu funcionamento, de modo que seus trabalhos, em lugar de se sobrepor e, muitas vezes, se excluírem, como hoje acontece, passem a se complementar e a constituir as duas partes integrantes de um todo harmônico.

Ao final de sua obra, Rubens propôs soluções baseadas em três ordens de problemas: as regras de processo; a instância administrativa; e a revisão judicial.²¹

Sobre as regras de processo, foi categórico: o processo tributário não pode se desenvolver segundo as regras do processo comum, devendo-se lançar mão de princípios próprios, afastando os postulados de caráter civilista.

No que se refere à instrução probatória, afirmou que deveriam ser admitidas no processo fiscal todas as provas conhecidas em direito, à exceção do depoimento pessoal da Fazenda, por ser tecnicamente impertinente. Ainda defendeu que o princípio da oficiosidade seria posto em prática, cabendo à autoridade administrativa ou judiciária tomar parte na admissão e direção das provas.

Ao explicar sobre instância administrativa, atribuiu ênfase à necessidade de que seja resguardada sua autonomia (não independência), bem como as garantias de estabilidade e econômicas.²²

²⁰ SOUSA, Rubens Gomes de. Op. cit., p. 20-4.

²¹ Ibid, p. 29.

²² Ibid, p. 91.

Por fim, propõe regime específico para a revisão judicial das decisões administrativas, sob dois aspectos:

a) devem ser limitados os casos em que a revisão judicial mostra-se cabível;

b) a forma processual para a efetivação da ação de revisão fiscal deve ser especial, exercitável diretamente perante o segundo grau de jurisdição, a exemplo da ação rescisória, dentro de um prazo determinado (findo o qual passaria em julgado a decisão administrativa).

No que tange à execução fiscal, Rubens reputou como inconveniente que se proceda na via administrativa, recomendando que seja tarefa do poder Judiciário, mas com limitação da matéria de defesa à nulidade do processo, prescrição e pagamento da dívida.²³

Assim Rubens concluiu sua tese:

A solução definitiva do problema da justiça fiscal, entre nós, exige, por conseguinte, um perfeito entrosamento entre as duas instâncias, administrativa e judiciária. Quanto ao aspecto judicial do problema, é claro, em face do que dissemos acima, que a solução perfeita seria a criação de tribunais especializados também dentro do Poder Judiciário.²⁴

Em verdade, essa harmonização nunca aconteceu. Por esse motivo é que a discussão das decisões administrativas transitadas em julgado pela Fazenda Publica é o tema que ilustra bem essa questão.

O projeto de lei que culminou com a edição da Lei nº. 5.172/ 1966 (Código Tributário Nacional) previa um capítulo específico para o processo administrativo tributário (PAT), que foi amputado, para lamento de Rubens Gomes de Sousa.

Marins aduz que um dos mais expressivos aportes doutrinários ao campo do Direito Processual Tributário pode ser retirado da obra do uruguaio Ramón Valdés Costa, redator do Modelo de Código Tributário para a América Latina, e que, pela primeira vez, inseriu entre os princípios fundamentais do

²³ Ibid, p. 82.

²⁴ Ibid, p. 29.

processo administrativo tributário (PAT), a **garantia processual e a garantia jurisdicional** como postulado fundamental a condicionar o fenômeno fiscal.²⁵

Seguindo a lição de Valdés, todas as questões de Direito Tributário seriam resolvidas à luz dos princípios da legalidade, da isonomia e da garantia jurisdicional. Ele afirma que essa perspectiva é necessária porque esse direito “é o único ramo jurídico no qual o Estado assume a tríplice função de criador da obrigação, credor dela mesma e juiz dos conflitos que se apresentem”²⁶.

Para Valdés, Direito Processual Tributário é “o conjunto das normas que regulam as controvérsias que se suscitam entre os dois sujeitos da relação jurídica tributária: fisco e contribuinte”, e que esse direito não integra o Direito Administrativo e sim o Direito Processual, justificando que os princípios deste e não daquele é que devem ser aplicados ao Direito Processual Tributário.²⁷

Valdés admite a existência de processo fora da jurisdição²⁸, o que significa dizer que o Direito Processual não está limitado ao exame do fenômeno jurisdicional em sentido estrito, pelo Poder Judiciário, dando vazão à chamada jurisdicionalização administrativa, tema que será explorado no próximo capítulo.

No que tange à função jurisdicional em matéria tributária, Valdés aponta certo particularismo, resultante de algumas circunstâncias específicas a rodear o fenômeno tributário, quais sejam: a necessidade de proteção jurisdicional tanto para o contribuinte quanto para o Fisco; a tripla condição em que o Estado exerce (legislar; aplicar; e julgar); a concentração de funções no Poder Executivo.

Após muitas divergências doutrinárias ao longo desses anos conseguiu-se firmar o entendimento da existência do Direito Processual Tributário, embora de modo tímido, haja vista existirem não mais do que trinta livros no mercado literário brasileiro, bem como ainda não existir um Código de Direito Processual Tributário, tampouco disciplina dedicada à matéria na Graduação das universidades e faculdades brasileiras. Ressalta-se até a dificuldade de se encontrar nos sítios das livrarias virtuais um *link* específico sobre esse ramo do Direito.

²⁵ COSTA, Ramón Valdés. **Instituciones de derecho tributario**. Buenos Aires: Depalma, 1992, p. IX.

²⁶ Ibid, ibidem.

²⁷ Ibid, p. 14-21.

²⁸ Ibid, p. 276-7.

1.2 O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – PAT

Cumprido o propósito de discorrer sobre os primeiros passos do Direito Processual Tributário e as discussões que rejeitavam a sua existência, é necessário analisar o processo administrativo tributário, visto que até hoje ainda se discute a possibilidade de sua existência.

Como dito antes, há sérias discussões acerca do PAT: a um, sobre sua existência ou não; a dois, se ele existe, é ramo do Direito Administrativo ou do Direito Processual?

Vozes muito tímidas proclamam a existência fática e constitucional do Processo Administrativo Tributário ou Fiscal (PAT ou PAF), uma vez que toda mudança traz resistência, ainda mais quando tem que se travar batalha doutrinária, derrubar paradigmas e romper conceitos antigos.

Dinamarco, Cintra e Grinover afirmam que **processo** é conceito que transcende ao direito processual, e exemplificam o processo administrativo, o legislativo, o eleitoral e outros.²⁹

A Constituição de 1988 cita por inúmeras vezes a expressão **processo** em diversos sentidos, e não somente relacionado exclusivamente ao Poder Judiciário.³⁰

Pouco difundida era a doutrina que defendia a existência do processo administrativo tributário no contexto da relação jurídico-tributária, até que, com a edição da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999 (LGPAF), que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, os ânimos defensivos se acirraram. Isso porque se uma lei federal adota a nomenclatura “processo administrativo” não há como negar a existência do PAT.³¹

O PAT não segue a mesma linha do regime geral do “processo”; ele é atípico, sobretudo porque o *iter* jurídico das soluções das lides entre Fisco e

²⁹ DINAMARCO, Cândido Rangel; ARAÚJO CINTRA, Antônio Carlos de; GRINOVER, Ada Pellegrini. Op. cit., p. 275.

³⁰ V.g, arts. 16; 27; 37, XXI; 41; 59; 215; 225.

³¹ Discute-se sobre lei infraconstitucional que “supostamente” contraria princípio constitucional.

contribuinte não se encaixa no modelo brasileiro existente, seja no campo público, seja no privado. De fato, possui caráter de exceção.³²

Essa questão é muito bem defendida por James Marins quando diz que a Constituição de 1988 consagrou expressamente no art. 5º, inciso LV, a existência do “processo administrativo”³³, e que não se pode mais aceitar que ao Poder Executivo somente caibam as funções de administração e execução. Aduz, ainda, que aceitar a vigência do princípio da separação dos poderes, conforme desenhado por Montesquieu, no Brasil, representa concepção que discrepa da própria realidade do país.³⁴

Geraldo Ataliba expressava sua constante preocupação com o tema em manifestação que segue integralmente transcrita para conferir sua relevância:

[...] Estabelece-se o conflito entre o fisco (órgão fazendário do Estado) e o contribuinte, sempre que aquele manifesta uma pretensão resistida por ele. Ao exigir o fisco um tributo, uma multa ou um dever acessório, pode o sujeito passivo dessas exigências a ela resistir, por entendê-las infundadas ou excessivas. A divergência – ensejadora do litígio, contenda, dissídio – sempre se fundará em diversa interpretação da norma jurídica aplicável ou na diferente apreciação ou qualificação jurídica dos fatos relevantes para os efeitos de aplicação da norma. Como a Constituição protege o patrimônio e a liberdade contra a ação estatal – somente consentindo que esses bens sofram diminuição ou detrimento mediante lei -, dessa divergência surge o direito de o contribuinte pedir ao Poder Judiciário a declaração da correta aplicação da lei ao caso concreto. Diversas razões recomendam que se crie um sistema de eliminação célere e eficaz desses conflitos, tendo em vista a harmonia fisco-contribuinte e os interesses públicos em jogo. Se todas as divergências forem submetidas ao Poder Judiciário, este submergir sob o peso de um acúmulo insuportável de questões para julgar. Além disso – e também por isso – tardarão muito as soluções, em detrimento das partes envolvidas. Daí a razão pela qual, em quase todos os países, se criaram organismos e sistemas para reduzir o número de causas instauradas perante o Poder Judicial.³⁵

Parte da doutrina afirma que o PAT é ramo do Processo Administrativo; outra que é ramo do Direito Processual Tributário; e há quem diga que é ramificação

³² Não se tem conhecimento de faculdades e/ou universidades brasileiras que adotam o PAT como disciplina curricular obrigatória nos cursos de Direito. Algumas o englobam no estudo do Processo Tributário, e outras somente nos cursos de pós-graduação.

³³ Art. 5º, inciso LV: “[...] aos litigantes, em processo judicial e administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

³⁴ Idem, p. 304.

³⁵ ATALIBA, Geraldo. Recurso em matéria tributária. **Revista de Informação Legislativa** (Senado Federal-1988), 25/111, p.122.

direta do Direito Público. O importante é que ele existe, é administrativo e é processual.

1.2.1 O dualismo Processo/Procedimento no âmbito administrativo tributário

Analisar o dualismo processo/procedimento no âmbito administrativo tributário é relevante para demonstrar cabalmente a existência do processo fora do âmbito judicial.

Na realidade, o processo administrativo tributário sempre teve alguma espécie de resistência. É fato que ainda se podem encontrar autores que reconhecem tão somente o procedimento administrativo tributário, afirmando que o processo administrativo tributário sequer exista, uma vez que “processo” é monopólio do Poder Judiciário por não haver jurisdição administrativa.³⁶

Hely Lopes Meirelles informa que o procedimento administrativo é a sucessão ordenada de operações que propiciam a formação de um ato final objetivado pela Administração, e que a preterição de atos preparatórios ou a sua realização, em desconformidade com a norma legal que a disciplina, pode acarretar a nulidade do ato final, desde que se trate de operações essenciais ou de requisitos de legalidade do ato principal.³⁷

A visão de Hely é puramente administrativista, por não adentrar na esfera do procedimento administrativo tributário, mas nem por isso deixa de ser relevante à análise.

Sem desmerecer o saudoso professor Hely, percebe-se que ele não compactua com o hodierno conceito acerca do procedimento administrativo e mescla atos da Administração com procedimento administrativo.

Segundo Lúcia Maria Ribas, a expressão processo administrativo tributário é usada para especificar “o conjunto dos atos administrativos desenvolvidos pela manifestação da Administração e do contribuinte a respeito da

³⁶ Outras citações doutrinárias sobre **processo** e **procedimento** são tão tradicionais que se tornam despidiendas ao estudo proposto.

³⁷ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 29. ed., São Paulo: Malheiros, 2004. p. 584.

relação jurídica tributária para solução das controvérsias sobre questões pertinentes aos tributos, no âmbito da esfera administrativa".³⁸

Fazer a diferença entre processo e procedimento deixou de ser simples quando se trata de delimitar o campo de atuação de cada um. A CRFB/1988 estabeleceu a competência para legislar sobre **processo**³⁹ à União, e concomitantemente à União, aos Estados e ao Distrito Federal o poder de legislar sobre **procedimentos**.⁴⁰

Após anos de discussões acerca da possível existência do *processo* ainda na fase administrativa, James Marins defende, 'sem medo de errar', a tese nova de que ocorre o fenômeno da metamorfose de **procedimento para processo administrativo tributário**, antes da fase judicial, o que justifica quase que exclusivamente sua literatura neste tópico.

Conforme Marins, o procedimento fiscal tem caráter "fiscalizatório ou apuratório" e tem a finalidade de preparar o **ato de lançamento**, que é uma etapa intermediária entre o procedimento e o processo; ao passo que o "**processo administrativo tributário** refere-se ao conjunto de normas que disciplina o regime jurídico para a solução das lides fiscais formalizadas perante a administração tributária".⁴¹

Marins é categórico ao afirmar que o processo administrativo tributário é ramo do Direito Processual Tributário que, ao lado do processo judicial tributário, compõem a **dimensão crítica da tributação**, ao passo que o procedimento e o ato de lançamento se inserem no campo do Direito Tributário Formal, também denominado Direito Administrativo Tributário, formando a **dimensão dinâmica da tributação**, e que cada qual possui regime jurídico próprio, "identificado pelo conjunto de princípios que presidem sua formulação jurídica"; ainda, que ambos objetivam concretizar as normas e garantias do Direito Tributário Material, o que, 'nada mais nada menos', representa a **dimensão estática da tributação**.⁴²

³⁸ RIBAS, Lídia M. L. R. **Processo administrativo tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2000. p. 17.

³⁹ Art. 22. I e parágrafo único.

⁴⁰ Art. 24, I, X e XI.

⁴¹ MARINS, J. Op. cit., p. 197.

⁴² Ibid, ibidem.

Na lição de Marins, o Direito Tributário deve enfrentar o dualismo procedimento/processo em três regimes jurídicos⁴³:

- 1º) **procedimento**, enquanto caminho para consecução do **ato de lançamento** (inclusive fiscalização tributária e imposição de penalidades);
- 2º) **processo**, como meio de solução **administrativa** dos conflitos fiscais; e
- 3º) **processo**, como meio de solução **judicial** dos conflitos fiscais.

O procedimento administrativo tributário inicia-se com o primeiro ato de ofício da autoridade administrativa, que se pode dar pela realização de diligências fiscais em estabelecimentos ou em trânsito, até a formalização da pretensão fiscal (ato de lançamento), transmutando-se para processo quando o administrado, inconformado, resiste àquela por meio da impugnação.

Marins diz que a doutrina não encontra convergência sobre o exato momento em que se detecta o início da fase processual tributária; cita Francisco Martínes, que defende o início dessa fase somente após o esgotamento do *iter* administrativo, mas Valdés Costa e Saldanha Sanches, nas últimas décadas, já admitem a **jurisdicionalização** da gestão administrativa.⁴⁴

Ao diferenciar **processo** de **procedimento**, Bujanda afirma que em todo processo há procedimento, mas nem todo procedimento pressupõe, necessariamente, o processo.⁴⁵

Quanto ao processo judicial como meio judicial para a solução de conflitos entre os sujeitos da relação jurídico-tributária, por cautela, opta-se por dispensar comentários a esse respeito, sobretudo porque não há muita discussão doutrinária sobre essa fase processual.

Procedimentos administrativos tributários, na visão de Marins⁴⁶, são os atos que vão do início da pretensão fiscal até a sua formalização pelo lançamento tributário (ato de lançamento), caso de concordância do devedor. Mas, ao manifestar seu inconformismo por intermédio da impugnação, a partir daí instaura-se o “processo”, como desdobramento do *due process of law*, e é nesse instante que se

⁴³ Ibid, p. 158.

⁴⁴ Ibid, p. 160-1.

⁴⁵ BUJANDA, Fernando Sainz de. **Sistema de derecho financiero I** – Introducción. Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1985. p. 716. v. 2.

⁴⁶ MARINS, J. Op. cit., p. 162-3.

dá a modificação da natureza jurídica do atuar administrativo, em outras palavras, a alomorfia procedimento - processo.

Não se pode mais conceber a idéia de que o processo somente existe na via judicial, e parece muito acertada a lição de Marins de que o procedimento se transmuda para processo, pela impugnação ao lançamento tributário.

Arenosa é a seara da interpretação e aplicação das normas jurídicas. Destarte, apesar de Alexy concordar com a compreensão de que regras e princípios são espécies de normas jurídicas, adverte que os princípios são normas de grau relativamente alto, ao passo que as regras seriam de grau menor.⁴⁷

Razão pela qual não se pode deixar de examinar, mesmo que de modo sucinto, um a um, os princípios norteadores do processo e do procedimento administrativo tributário, conforme mais adiante.

1.2.3 A situação atual do PAT no Brasil

O processo administrativo tributário brasileiro (PAT), apesar de condignamente concebido pela Constituição da República Federativa do Brasil atual, ainda se apresenta tímido, sem alcançar, vastamente, o seu fim maior, que é realizar a justiça administrativa tributária, afastando a discricionariedade do órgão tributante e a arbitrariedade.

É indiscutível que o PAT seria instrumento valioso de solução de conflitos fiscais, de forma mais célere e menos dispendiosa para todos, tanto para o contribuinte quanto para o próprio Fisco, se a controvérsia não se estendesse por tanto tempo e se houvesse a possibilidade de renovação na esfera judicial.

Lídia Ribas ensina que se todas as questões entre o Fisco e o contribuinte fossem ao Judiciário, o acúmulo de processos dificultaria mais ainda as soluções dos litígios, pela demora, registrando sua concordância com Rubens Gomes de Souza quando afirma que o PAT é o meio mais adequado para reduzir o número de causas fiscais instauradas perante o Poder Judiciário.⁴⁸

⁴⁷ Alexy toma como referência de norma o conceito “semântico” de norma segundo Kelsen.

⁴⁸ RIBAS, Lídia M. L. Rodrigues. Op. cit., p. 138.

Ao se considerar a teoria dualista adotada pelo sistema jurídico brasileiro, em que o julgamento administrativo tributário não tem o condão de encerrar a questão posta, possibilitando a repetição de toda a discussão perante o Poder Judiciário, tem-se a idéia de que o PAT não cumpre sua finalidade, apenas posterga a resolução do problema, muitas vezes, em prejuízo do próprio administrado.

A imagem repassada é de que a justiça administrativa não vem sendo alcançada como se espera, seja porque falta independência funcional dos julgadores que, geralmente, querendo ou não, seguem a orientação do ente tributante, fato que os impede de apreciar o conflito livremente; quer seja pela morosidade no julgamento, em flagrante prejuízo à administração pública; quer seja, ainda, porque, considerando a adoção da teoria supracitada, que implica em processos autônomos nas esferas administrativa e judicial, mesmo que ao cabo do processo administrativo o lançamento tributário permanece incólume.

Entende-se como necessário repensar o processo administrativo em vigor no país, visto que, da forma como disposto nas mais variadas leis existentes, a justiça administrativa, para o qual se propõe, constitui mais um entrave à célere solução da controvérsia tributária do que um benefício.

Ao defender sua teoria, explorada em tópico anterior neste estudo, Rubens Gomes de Souza sonhou com uma harmonização entre o processo administrativo tributário e o judicial. E pelo que se vê até hoje, não houve avanço significativo rumo à concretização desse sonho. Ao contrário, os fatos revelam praticamente o inverso, a julgar pelo sistemático e paulatino processo de desmoralização dos procedimentos e processos administrativos tributários em decorrência de aspectos observados no cenário estudado, a seguir destacados e comentados.

Em primeiro lugar, não existe no sistema brasileiro o princípio do esgotamento da esfera administrativa. A única regra de harmonização entre o processo administrativo tributário e o judicial encontra-se no parágrafo único do art. 38, da Lei de Execuções Fiscais (Lei nº. 6.830/ 1980), que diz, simploriamente, que a propositura de ação judicial importa em renúncia de recorrer na esfera administrativa.

Inexiste, também, o princípio do aproveitamento da prova para o processo judicial. Desliga-se completamente a esfera judicial da administrativa.

Investe-se custoso esforço perante a administração tributária, bem como perante a justiça comum, e não se desenvolve o processo administrativo tributário com trâmite harmônico.⁴⁹

Ainda, a questão da autonomia dos tribunais administrativos, bem como independência e imparcialidade dos julgadores administrativos, embora estas sejam corolários do princípio da legalidade objetiva, que implica na impessoalidade do agir administrativo, enquanto agente julgador, órgão julgador, autoridade administrativa, tal tese ainda é utópica.

Vive-se em sistema confuso, no qual cada tribunal estadual e municipal cria as suas próprias regras de funcionamento. Não obstante haver certa unidade no sistema tributário, estabelecida a partir da atual Carta, há de se reconhecer a gravíssima falta de uniformidade no que diz respeito à aplicação da lei tributária, porque nem todos os tribunais asseguram aos contribuintes as mesmas garantias do ponto de vista administrativo-tributário.

O problema é que não há lei nacional que discipline o processo administrativo tributário, conforme determina a Constituição, que promova a harmonização não só do processo administrativo tributário com o judicial, como também estabeleça um mínimo de padronização dos processos administrativos tributários federal, estaduais e municipais, no que diga respeito aos tributos administrados diretamente pelas Fazendas Públicas.⁵⁰

Ainda mais inconcebível é a inexistência de propostas legislativas sérias de iniciativa do governo. As casas legislativas estão cheias de interessados, estudiosos, procuradores, mas parece que a sensibilidade aqui manifestada não alcança os representantes dos parlamentos.

Vale registrar, a apresentação de proposta interessante na década de 90, relacionada à criação de tribunais administrativos, prevendo, inclusive, a

⁴⁹ Em 1994, os portugueses criaram e adotaram novo sistema para o processo administrativo tributário, no qual, após o julgamento administrativo final, se o contribuinte quiser, entra com recurso, que passa a compor o processo, e é encaminhado à administração pública, para um juiz togado verificar o cumprimento de todos os requisitos inerentes ao processo administrativo tributário (due process of law). Comprovada a observância integral dos procedimentos, o processo deve ser julgado em até trinta dias. Caso contrário, o processo é devolvido à instância administrativa, para julgamento porém com detalhe singular: não há dilação probatória na esfera judicial porque se aproveita a prova produzida na esfera administrativa. (Palestra de James Marins no *I Congresso Internacional de Direito Tributário do Rio de Janeiro*, no período de 27 a 29 de abril de 2005).

⁵⁰ O que se tem hoje é apenas a Lei n.º 9.789, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal (LGPAF).

possibilidade de utilização da Ação de Revisão Tributária, nos mesmos termos da proposta apresentada por Rubens Gomes de Souza.⁵¹

Por absolutamente inconcebível, transferir a revisão do trabalho que faz a Administração Tributária para o Poder Judiciário é considerada um verdadeiro retrocesso. O interesse social deve sobrepujar todo e qualquer outro, para que haja segurança ao administrado. Caso contrário, melhor extinguir completamente os conselhos de contribuintes.

Pedro Parente, então Ministro do Planejamento, atribuiu à proposta dupla prioridade, tendo em vista a previsão de reforma administrativa e de reforma tributária. Contudo, passados mais de quinze anos dessa declaração, não se encontram vestígios de qualquer providência tomada pelos governantes para a adoção da referida proposta, em prova incontestável do descaso que a ela dedicam.

Ao que se sabe, tramita no Congresso Nacional a Proposta de Emenda Constitucional – PEC de n.º 578, de novembro 2002, que “dispõe sobre a criação da Justiça Administrativa Fiscal no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios”, proposta pela Confederação Nacional da Indústria – CNI, objetivando a criação de uma Justiça Administrativa Fiscal no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Entre as propostas componentes da emenda está a criação do Tribunal Administrativo Fiscal, cabendo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a organização de seus respectivos Tribunais. A PEC visa a conferir status constitucional à Justiça Administrativa Fiscal, sob a justificativa de que, um julgamento, para ser justo precisa ser neutro, absolutamente isento de parcialidade e tendências. Porém, constatou-se que se encontra na Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania, aguardando apreciação do parecer do relator.

Utilizando um pouco de rigor, existe verdadeiro desprestígio com relação ao processo administrativo tributário, a julgar pelos instrumentos normativos a seguir destacados, acompanhados das respectivas considerações.

A Medida Provisória 1621-30, de 12-12-1997, que criou o depósito recursal a fim de o impugnante pudesse recorrer de decisão singular, o que não deixa de ser reedição da regra *solve et repeti*, afronta muitos princípios

⁵¹ Anteprojeto de Código de Processo Administrativo Tributário, elaborado por Auditores-Fiscais da Receita Federal, assessorados por Geraldo Ataliba, Alberto Xavier e James Marins, dentre outros, conforme Portaria SRF 1.617/ 1995, que previa a criação do Tribunal Administrativo Tributário – TAT.

constitucionais. Felizmente, em 2000, foi convertido em arrolamento fiscal de bens⁵², o que ainda é odioso, porém mais tolerável. Lamentavelmente, o Supremo Tribunal Federal já chancelou que a exigência do malsinado depósito é constitucional. Não obstante, a Receita Federal não abraçar mais esta causa, o INSS ainda o exige.⁵³

Como se não bastassem às situações anteriormente apresentadas, a MP 232/2004, devidamente revogada pela MP 243/ 2005, cassava a possibilidade de recurso aos Conselhos de Contribuintes nos processos relativos a penalidades por descumprimento de obrigações acessórias, à restituição, o ressarcimento e a compensação de tributos, bem como aos referentes a instituições imunes do terceiro setor e empresas sob o regime SIMPLES, além da limitação para as causas inferiores a cinquenta mil reais, propondo a idéia de instância única para grande número de contribuintes brasileiros.⁵⁴

Mas, maior a prova inequívoca da desvalorização dos tribunais administrativos neste país, deu-se com a edição da Portaria PGFN n.º 820/2004, felizmente revogada, que disciplinava a submissão de decisões dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais à apreciação do Poder Judiciário, permitindo o ingresso de ação de conhecimento, mandado de segurança, ação civil pública ou ação popular, contra decisões administrativas em matéria tributária que lesassem o patrimônio público, quanto à sua legalidade, juridicidade,

⁵² Trata-se de tipo de medida acauteladora do direito da Fazenda Pública Federal estabelecida pelo art. 33, § 2º, do Decreto 70.235/72, acrescido pela Lei 10.522/02, para que o recurso administrativo seja apreciado:

"§ 2º Em qualquer caso, o recurso voluntário somente terá seguimento se o recorrente arrolar bens e direitos de valor equivalente a 30% (trinta por cento) da exigência fiscal definida na decisão, limitado o arrolamento, sem prejuízo do seguimento do recurso, ao total do ativo permanente se pessoa jurídica ou ao patrimônio se pessoa física."

⁵³ Art. 24 da MPS nº 520/04. Ressalte-se que com a recente criação da Super Receita, aguarda-se o deslinde dessa exigência. Indubitavelmente, a regra do depósito ou arrolamento de bens prevista no artigo 33 § 2º do Decreto nº 70.235/72 é inconstitucional porque fere os seguintes princípios constitucionais: legalidade, capacidade contributiva, eficiência, interesse público, ampla defesa, contraditório, isonomia ou igualdade.

⁵⁴ Art. 10. Os arts. 2º, 9º, 15, 16, 23, 25 e 62 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, passam a vigorar com a seguinte redação: (Revogado pela MP nº 243, de 2005)

"Art. 25. O julgamento de processo relativo a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete:

I - às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, órgão de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal:

a) em instância única, quanto aos processos relativos a penalidade por descumprimento de obrigação acessória e a restituição, a ressarcimento, a compensação, a redução, a isenção, e a imunidade de tributos e contribuições, bem como ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – Simples; e aos processos de exigência de crédito tributário de valor inferior a R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais), assim considerado principal e multa de ofício;

ou diante de erro de fato, tudo com o objetivo de anular decisão proferida por seus próprios Conselhos de Contribuintes.⁵⁵

Entende-se por absolutamente inconcebível, transferir a revisão do trabalho que faz a Administração Tributária para o Poder Judiciário. Na verdade, é um verdadeiro retrocesso porque o interesse social deve sobrepujar todo e qualquer outro para que haja segurança ao administrado. Caso contrário, melhor alterar a Constituição para criar justiça tributária/fiscal especializada nos moldes da justiça do trabalho e extinguir completamente os conselhos e tribunais administrativos.

1.3 PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DO PROCESSO E DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

1.3.1 A importância dos princípios como espécie de norma

Neste tópico serão abordados, de modo resumido, alguns pontos referentes a princípios, a fim de servir de entendimento preliminar sobre o tema tratado a seguir: os princípios específicos do processo e do procedimento administrativo tributário.

Segundo Alberto Nogueira, Aristóteles foi pioneiro em conceituar a palavra *princípio*, atribuindo cinco significados, mas o que mais lhe despertou interesse prático foi o que vincula princípio ao ponto de uma coisa de onde alguém pode começar a mover.⁵⁶

Assim, a palavra **princípio**, do latim *pricipium*, significa, numa acepção vulgar, idéia de começo, início, origem, base ou o ponto de partida e o fundamento de um processo qualquer. Bonavides explica que essa noção deriva da linguagem da geometria, “onde designa as verdades primeiras”.⁵⁷

⁵⁵ Editada com base no Parecer PGFN/CRJ/nº. 1.087/2004, publicada no D.O.U. nº. 162, Seção 1, de 23.08.2004, pp. 15-17, que define que a ação de rito ordinário e o mandado de segurança podem ser propostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio de sua Unidade do foro da ação; a ação civil pública pode ser proposta pelo órgão competente; já a ação popular somente pode ser proposta por cidadão, nos termos da Constituição Federal.

⁵⁶ NOGUEIRA, Alberto. Op. cit., p. 3.

⁵⁷ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 7.ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 228.

Mas qual deve ser o verdadeiro sentido que deve ser adotado quando se quer fazer referência aos princípios jurídicos?

Segundo Ávila, o conceito de princípios foi elaborado por Josef Esser em 1956, afirmando que os princípios não contêm ordens, mas apenas fundamentos, que devem ser usados para justificar a ordem, estabelecendo, portanto, uma distinção qualitativa entre regras e princípios.⁵⁸

De acordo com a conceituação de Helenilson Pontes, a designação **princípio** diz respeito às normas jurídicas de caráter geral, e que esta generalidade deve ser avaliada levando-se em conta dois critérios: "a indeterminação e vagueza da previsão hipotética da realidade fenomênica normatizada (*fattispecie*); e a quantidade de destinatários alcançados pela norma." Para o primeiro, se refere como de generalidade objetiva, e ao segundo, chama de generalidade subjetiva.⁵⁹

Para Mary Elbe, princípios são preceitos fundamentais que fixam todo o sentido e direcionamento da ordem jurídica e, por conterem o espírito da lei e do ordenamento jurídico, devem ser respeitados, para garantir o perfeito funcionamento e orientação global de todo o sistema.⁶⁰

Paulo Nader ensina que princípios nada mais são do que normas jurídicas de grande generalidade, "pois enquanto estas (as regras) se exaurem no comando que expedem, os princípios se irradiam sobre todo o ordenamento jurídico".⁶¹

No dizer de Paulo de Barros Carvalho, princípios são linhas diretivas que informam e iluminam a compreensão de segmentos normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. Ensina que o princípio exerce uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença.⁶²

⁵⁸ ÁVILA, Humberto. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. **Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, v.215, p.151-179, jan/mar, 1999.

⁵⁹ PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2000. p. 26.

⁶⁰ MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. **Do lançamento tributário: execução e controle**. São Paulo: Dialética, 1999. p. 99.

⁶¹ NADER, Paulo. **Introdução ao estudo do direito**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 15.

⁶² CARVALHO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p.90.

Para Karl Larenz, os princípios são normas de grande relevância para o ordenamento jurídico, porque estabelecem fundamentos normativos para a interpretação e aplicação do direito, deles decorrendo as normas de comportamento. O critério distintivo seria a função de fundamento normativo para a tomada de decisão.⁶³

Sobre princípios e regras, Canaris afirma que são duas características que os diferenciam: o conteúdo axiológico, dado que os princípios possuiriam conteúdo axiológico explícito, carecendo de regras para a sua concretização; o modo de interação com outras normas, pois os princípios receberiam seu conteúdo de sentido somente por meio de um processo dialético de complementação e limitação.⁶⁴

Segundo Alexy, norma é o gênero, do qual princípio e regra representam espécies, por meio da qual são estabelecidos deveres de otimização aplicáveis em vários graus, segundo as possibilidades normativas e fáticas. A distinção entre princípios e regras resume-se, sobretudo, a dois fatores: a diferença quanto à colisão e a diferença quanto à obrigação que instituem. Este autor destaca que freqüentemente a expressão "princípio" refere-se aos princípios constitucionais como sinônimo de "direitos fundamentais".⁶⁵

Dworkin reconhece que os princípios, ao contrário das regras que jogam um papel do "tudo ou nada", apresentam razões não condicionais, do tipo se [...], então [...], comuns nas regras para determinadas condutas, podendo ser determinantes para o processo de decisão judicial quando sua força argumentativa for maior para o caso, sem a necessidade de regras pré-estabelecidas semanticamente sobre como devam estruturar-se os conflitos entre regras ou entre princípios.⁶⁶

Bandeira de Mello é categórico ao ensinar que:

[...] Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma, a desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo sistema de comandos. É a mais grave

⁶³ LARENZ, Karl. **Metodologia na ciência do direito**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1981. p. 577.

⁶⁴ CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996. p. 88.

⁶⁵ ALEXY, Robert. **Derecho e razón práctica**. México: Fontamara, 1993. p. 87. nota 27.

⁶⁶ DWORKIN, Ronald. **Los derechos en serio**. Barcelona: Ariel, 1989. p. 158.

forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra.⁶⁷

O ensinamento é vasto de que há três espécies de princípios para o Direito: os princípios gerais de Direito, os princípios constitucionais e os infraconstitucionais.

Conforme Streck, os princípios gerais do Direito não têm conceito definido, não têm um significado isolado, eles "adquirem um significado apenas quando considerados em conjunto com o restante do sistema jurídico: daí a necessidade de se pressupô-lo como uma totalidade"; os princípios constitucionais são normas contidas nas constituições, que visam sobre direitos fundamentais, podendo ser explícitos ou implícitos; e, os princípios infraconstitucionais são princípios positivados ou implícitos na legislação infraconstitucional.⁶⁸

Bobbio faz clara análise dos princípios gerais do Direito:

Os princípios gerais são apenas, no meu entendimento, normas fundamentais ou generalíssimas do sistema, as normas mais gerais. A palavra princípios leva ao engano, tanto que é velha questão entre juristas se os princípios gerais são normas. A meu ver não há dúvida: os princípios gerais são normas como todas as outras. E esta é também a tese sustentada por Crisafulli. Para sustentar que os princípios gerais são normas, os argumentos são dois, e ambos válidos: antes de tudo, se são normas aquelas das quais os princípios gerais são extraídos, através de um procedimento de generalização sucessiva, não se vê por que não devam ser normas também eles: se abstraio da espécie animal obtenho sempre animais, e não flores ou estrelas. Em segundo lugar, a função para qual são extraídos e empregados é a mesma cumprida por todas as normas, isto é, a função de regular um caso. E com que finalidade são extraídos em caso de lacuna? Para regular um comportamento não-regulamentado: mas então servem ao mesmo escopo que servem as normas. E por que não deveriam ser normas?⁶⁹

No Brasil, não só a atividade de imposição tributária, como o resto de todas as demais atividades estatais devem ser dirigidas para o atingimento dos objetivos fundamentais arrolados no artigo 3º, da Constituição da República Federativa do Brasil que, pela alta carga axiológica que albergam, devem nortear o processo interpretativo das demais regras e princípios constitucionais.

⁶⁷ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Elementos de direito administrativo**. São Paulo: RT, 1980. p. 230.

⁶⁸ STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica e(m) crise**. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004. p. 108.

⁶⁹ BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 7. ed. Brasília: UNB, 1996. p. 159.

Os princípios constitucionais tributários representam o pensamento jurídico do Sistema Tributário que orienta o legislador para a solução dos problemas tributários. Estão previstos, basicamente, nos artigos 150 a 152, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Princípios são, portanto, antecedentes lógicos que condicionam seu funcionamento global.

A atividade administrativa, e especialmente a atividade tributária, tem como fundamentais os princípios da supremacia do interesse público sobre o privado e da indisponibilidade dos interesses públicos, neste inserida a irrenunciabilidade ou indisponibilidade dos créditos tributários. E, como corolário de tais princípios, a Administração Pública deverá ainda obedecer aos princípios enumerados no art. 37, da CRFB/1988.

Não obstante os comandos mencionados, no que se refere especificamente ao processo administrativo tributário, outros princípios, construídos originariamente pela doutrina, defluem não só dos atos específicos que o regulam, como também de outras regras de direito objetivo, complementando-os.

A administração tributária, ao realizar a atividade de cobrar e arrecadar tributos, inclusive nas fases de execução e controle do lançamento tributário, deverá cumprir as suas funções de modo eficaz para o Estado e está fundada no **princípio da segurança jurídica** do contribuinte, o qual será abordado mais adiante, mister que esteja respaldada em um conhecimento exato dos valores éticos, jurídicos e econômicos envolvidos no processo tributário, tendo em vista que a sua atividade, além de outras coisas, visa descobrir riquezas ocultas, exigir o cumprimento de obrigações fiscais e impor sanções para aqueles que infringem ou violam as leis fiscais.

Os princípios aqui explorados são de acordo com sua relevância ao tema.

Alcides de Mendonça Lima afirma que para a obtenção e realização do direito material “faz-se necessária à conjugação dos princípios informativos do processo com os do procedimento”.⁷⁰

⁷⁰ LIMA, Alcides de Mendonça. Os princípios informativos no código de processo civil. **Revista de Processo**. São Paulo, ano 9, n. 34, p. 14, 1984.

1.3.2 Princípios específicos do Processo e Procedimento Administrativo Tributário

Por ser considerado ramo do Direito Processual, o PAT comunga dos princípios gerais aplicáveis a este ramo do Direito e ainda apresenta outros princípios que lhe são próprios, denominados específicos.

Marins cita alguns princípios que reputa como fundamentais ao Direito Processual Tributário⁷¹, mas neste capítulo serão tratados apenas os princípios que englobam o processo e o procedimento administrativo tributário.

Antes de Marins, havia, e ainda há, diversas classificações de princípios norteadores do processo/ procedimento administrativo tributário, mas sem nunca mostrar a razão prática; segundo o autor, tão formidável é a dificuldade científica de definição do núcleo lógico da disciplina, que se recolhem na doutrina de Direito Administrativo e de Direito Tributário cinquenta e um princípios informadores do procedimento e do processo administrativo.⁷²

Por alternativa mais afinada com a percepção julgada mais acertada, há que se comentar a respeito dos princípios específicos e comuns do procedimento e do processo administrativo tributário, ditados pela doutrina de Marins.⁷³

1.3.2.1 Princípios comuns ao Procedimento e ao Processo Administrativo Tributário

- o Da legalidade objetiva.
- o Da vinculação.
- o Da verdade matéria.
- o Da oficialidade.
- o Do dever de investigação.
- o Do dever de colaboração.

São comuns ao processo e ao procedimento administrativo tributário, segundo Marins, porque o regime destes contém um núcleo lógico-jurídico comum

⁷¹ Princípio da diferenciação do processo tributário; da dualidade de cognição; da harmonia processual; da tutela efetiva em matéria tributária; da autotutela vinculada do ente tributante; e o da justiça tributária.

⁷² MARINS, J. Op. cit., p. 166.

⁷³ Ibid, p. 171.

que os torna obrigatórios nas fases do caminho percorrido pela Administração Pública, desde a formalização da pretensão até o julgamento da lide tributária.⁷⁴

Apenas reforçando, os procedimentos administrativos tributários compreendem a fiscalização e a apuração fiscal com a finalidade de formalizar o lançamento tributário.

Essa afinidade preconizada por Marins pode ser constatada nas explicações do autor para os princípios a seguir comentados.

1.3.2.1.1 Da legalidade objetiva

Marins ensina que a denominação “legalidade objetiva” tem a finalidade de realçar o caráter objetivo (impessoal) da atuação do agente administrativo.⁷⁵

Fundamenta Marins no art. 3º, do Código Tributário Nacional, a afirmação desse princípio, pois as atividades administrativo-fiscais de fiscalização, apuração, lançamento e julgamento são atividades administrativas plenamente vinculadas.

Segundo Hely Lopes Meirelles, o princípio da legalidade objetiva exige que o processo administrativo seja instaurado com base e para preservação da lei, única forma admissível para apresentar-se com **legalidade objetiva**, sob pena de invalidade.⁷⁶

No que se refere ao processo administrativo tributário, a função do julgador administrativo é verificar se aplica, ou não, a norma tributária para salvaguardar a ordem pública. O processo administrativo tributário não existe para expressar a vontade da Administração Pública, mas para a solução de uma controvérsia entre o particular e esta, pouco importando sua vontade, pois deve submeter-se à vontade da lei.

No estudo sobre a teoria geral do processo administrativo tributário de Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas, a lição correspondente a essa questão ensina que o “ato decisório caracteriza-se pela melhor solução cabível ao caso, e a melhor

⁷⁴ Ibid, mesma página.

⁷⁵ Ibid, p. 173.

⁷⁶ MEIRELES, Hely Lopes. Op. cit., p. 586.

escolha não pode ser feita por casualidade ou como produto resultante de opções subjetivas irracionais”.⁷⁷

Na Administração Pública, não há liberdade nem vontade pessoal. Diferente da administração particular, na qual é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza. Com efeito, é valioso notar que o Princípio da Legalidade norteia as funções do Estado Democrático de Direito. A CRFB/1988 rege o nascimento da relação tributária do jurisdicionado com o Estado. A partir dessa previsão, toda a relação jurídica, com suas possibilidades de modificação da imposição tributária, necessita observar a ordem normativa para a validade de seus atos.

Em brilhante texto, o qual não se poderia deixar de ser transcrito na íntegra, Carmen Lúcia Rocha expõe:

A ‘legalidade’ determinada no capítulo constitucional da Administração Pública é dever. Também aqui se tem um desdobramento da eleição constituinte democrática. Mas o fundamento desta ‘legalidade’ administrativa está exatamente na ausência de liberdade da Administração Pública, mais ainda, na pessoa que administra o bem do público. É que a pessoa jurídica com a capacidade política, como é o Estado, é criação do ser humano. Este, ao criar a pessoa jurídica deu-lhe tudo o que podia criar à sua imagem e semelhança. Só não pode criar para ela uma alma, uma vida anímica, pois este é o elemento que escapa ao toque criador e limitado do homem. Por isso, o ser humano dotou a pessoa por ele criada, como o é a pessoa jurídica, de tudo quanto pode a sua capacidade inventiva inaugurar, menos a liberdade, pois esta é uma manifestação que supera o próprio homem: a sua alma, a sua vida emocional e psíquica, que se traduz na experiência de sua liberdade. Assim, a pessoa jurídica é o que o seu criador fez. E como esta criação se dá pelo Direito, a pessoa política tem competências, que se expõem no quanto o Direito sobre ela dispõe. Não lhe sobra outro espaço para agir, porque ela não existe além do Direito. É este o seu berço e o seu túmulo, o seu começo e o seu fim. A liberdade, que fundamenta a legalidade individual inexistente na pessoa de Direito, impede que a juridicidade administrativa seja como aquela e possa existir além do que consta como sua competência no ordenamento normativo. Neste sentido é que se vem repetindo que, para o indivíduo, tudo o que não está obrigado ou proibido, está para ele permitido ou dado à sua escolha, enquanto, para a pessoa jurídica estatal, tudo o que não esteja pelo Direito permitido, está proibido.⁷⁸

Para Carmen Rocha, a juridicidade assegurada no capítulo dos direitos individuais e coletivos é direito, desdobramento da opção constituinte democrática, e o seu fundamento está na liberdade do indivíduo. Tudo o que, por lei, não é restrito à

⁷⁷ RIBAS, Lúcia M. L. R. Op. cit, p. 38.

⁷⁸ ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. **Princípios constitucionais da administração pública**, Belo Horizonte: Del Rey, 1994. p. 81-2.

liberdade individual, mantém-se na esfera de escolha ilimitada do titular. Somente lei formal pode inibir a atuação livre do indivíduo.

1.3.2.1.2 Da vinculação

Marins cita o art. 3º, do CTN, para basear o princípio da legalidade objetiva, mais precisamente pela expressão “atividades administrativas plenamente vinculadas”, e novamente cita outro princípio – denominado “de vinculação”, afirmando ser este garantia adicional àquele.⁷⁹

Para Paulo de Barros, o magistério dominante inclina-se por entender que no campo tributário não de existir somente atos vinculados, mas não concorda, eis que na prática, a Administração Pública pratica atos discricionários freqüentes e numerosos, a fim de realizar os objetivos da política administrativa planejada e executada pelo Estado. Não obstante, e com ressalva, proclama o vigor deste princípio.⁸⁰

1.3.2.1.3 Da verdade material

Contrariamente ao que se dá, em regra, no processo judicial civil, em que tem preponderância o princípio da verdade formal (art. 128, do Código de Processo Civil), no processo administrativo, não só é facultado ao reclamante, após a fase inaugural, levar aos autos novas provas, como é dever da autoridade administrativa atentar para todas as provas e fatos de que tenha conhecimento, ou mesmo determinar a produção de provas, trazendo-as aos autos, quando sejam capazes de influenciar na decisão.

Essa característica peculiar do processo administrativo é fruto das razões que fundamentam os demais princípios aqui arrolados, bem como do que preceitua o art. 149, do CTN, que determina a revisão de ofício do lançamento em qualquer etapa do processo, nas situações enumeradas em seus incisos.

De outra monta, como o fim colimado com o controle administrativo da legalidade é a verdade material dos fatos, não tendo a Administração interesse subjetivo, nem havendo sido propriamente instaurado o litígio, tornam-se legítimos o cancelamento da exigência fundado em elemento de prova não espontaneamente apresentado pelo sujeito passivo, mas integrado ao processo por iniciativa de ofício

⁷⁹ MARINS, J. Op. cit., p. 174.

⁸⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 102.

da autoridade, ou a ocorrência de *reformatio in pejus*, pelo agravamento ou modificação da ocorrência inicial.

No mesmo sentido laboram o art. 2º, § 3º, da Lei nº 6.830/ 80 (Lei de Execuções Fiscais), que confere à inscrição da dívida ativa a natureza de ato de controle administrativo da legalidade, obrigando o órgão competente a examinar, de ofício, a validade do crédito em todos os seus aspectos.

Dessa forma, distingue-se bastante o processo administrativo do judicial civil, cujo art. 2º, do CPC, dispõe: “Art. 2º. Nenhum juiz prestará a tutela jurisdicional, senão quando a parte ou o interessado a requerer, nos casos e formas legais.”.

Ainda a esse respeito, expõe Hely Meirelles que, segundo este princípio, a Administração está autorizada a valer-se de qualquer prova que a autoridade processante ou julgadora tenha conhecimento, desde que se faça trasladar para o processo.⁸¹

Especialmente com relação à fase de julgamento do processo fiscal, deverá prevalecer sempre o interesse substancial da justiça, e não o interesse formal ou financeiro que domina a atividade tributária.

É da aplicação conjunta desses princípios que resulta o reconhecimento legal das presunções relativas de liquidez e certeza da Dívida Ativa regularmente inscrita, consagradas nos artigos 204, do CTN, e 3º, da Lei nº 6.830/ 80, permitindo ao Fisco produzir seu próprio título executivo extrajudicial, a certidão de inscrição na Dívida Ativa.

No dizer de Mary Elbe Maia, por este princípio, tanto a autoridade lançadora quanto a autoridade julgadora têm liberdade para colherem as provas que entenderem necessárias à demonstração da ocorrência, ou não, do fato jurídico tributário.⁸²

Marins afirma que a Administração Pública conspira contra a busca da verdade material quando aplica presunções tributárias, ficções legais, pautas fiscais, arbitramentos tributários, substituições ‘pra frente’.⁸³

⁸¹ MEIRELES, Hely Lopes. Op. cit., p. 587.

⁸² MAIA, M.E.G.Q. Op. cit., p. 107.

⁸³ MARINS, J. Op. cit., p. 177.

Como medida de controle da legalidade, a Administração deve cancelar, de ofício, os atos por seus agentes praticados que forem considerados de exigência infundada, visando preservar a legalidade objetiva do lançamento tributário.

Lídia Ribas afirma que a “revisão representa um autocontrole da Administração e está a serviço da obtenção de uma tributação segundo a lei”.⁸⁴

A título de somente reconhecer o mérito, cabe aqui registrar a permanente ação das autoridades julgadores no estado do Pará, nos últimos oito anos, incansáveis no sentido de fazer valer esse princípio.

1.3.2.1.4 Da oficialidade

Bandeira de Mello entende que este princípio obriga a autoridade administrativa em promover a impulsão oficial ao procedimento e ao processo administrativo, mesmo nos casos em que tenha sido iniciado pelo contribuinte.⁸⁵

Vê-se aqui o contrário do princípio dispositivo, que atribui às partes o ônus processual concernente à continuidade do feito, regime aplicável ao processo civil.

Para Mary Elbe Maia, seguindo a linha do saudoso Meirelles, esse impulso oficial resume-se na obrigatoriedade da própria Administração, sob pena de responsabilização dos seus agentes, de ter que executar de ofício todos os atos que estejam dentro de sua competência, independentemente de provocação do sujeito passivo ou de qualquer ato ou ordem superior.⁸⁶

Por ser missão constitucional do Executivo apreciar a legalidade dos atos de seus agentes, iniciado o processo, compete à própria Administração impulsioná-lo até sua conclusão, diligenciando no sentido de reunir o conhecimento dos atos necessários ao seu deslinde, determinando o cancelamento de ofício da exigência infundada contra a qual o contribuinte não se opôs, ou se for o caso, seu refazimento, aplicando, no que couber, a regra do art. 149, VIII e IX, do CTN.

Talvez mais esclarecedor, por se estender com maior fluência, Hely Lopes Meirelles ensina que além da consequência de responsabilidade por omissão,

⁸⁴ RIBAS, Lídia M. L. R. Op. cit., p. 75.

⁸⁵ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 246.

⁸⁶ MAIA, M.E.G.Q., Op. cit., p. 114.

existe a de que a instância não perime, nem o processo se extingue pelo decurso do tempo, senão quando a lei expressamente o estabelece.⁸⁷

No que concerne à competência do Poder Público, Paulo de Barros Carvalho, dita que é de “zelar pelo curso regular do procedimento, evitando que seu progresso fique tolhido por manifestação de inércia do interessado”.⁸⁸

1.3.2.1.5 Do dever de investigação

A dúvida estabelecida pelo questionamento relacionado com o cabimento da Administração tributária poder ou dever investigar a vida dos contribuintes ou terceiros é dirimida na lição de Marins, de que essa investigação não deve ser considerada como dever, mas que corresponda aos poderes investigatórios.⁸⁹

Estabelece o art. 142, do CTN, que a atividade de lançamento é obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, e que essa atividade compreende, quando necessário, a tarefa de fiscalização.

Os poderes do Fisco não são ilimitados, encontrando barreiras, sobretudo pelas garantias individuais; o CTN cuidou de dispor as regras da fiscalização por meio dos arts. 194 a 200; e ainda, da Lei Complementar n.º 105, de 10 de janeiro de 2001, que estabelece os procedimentos administrativos concernentes à requisição, acesso e uso de informações referentes a operações financeiras dos contribuintes que não precisam de ordem judicial.

Para Marins, a Constituição atual brasileira preserva de modo inequívoco, a intimidade, o sigilo de dados e das comunicações telefônicas, exceto mediante autorização judicial, qualquer acesso administrativo a dados bancários, entendendo, em razão de tais argumentos, por inconstitucional a Lei Complementar 105/2001.⁹⁰

1.3.2.1.6 Do dever de colaboração

⁸⁷ MEIRELLES, Hely Lopes. Op. cit., p. 586.

⁸⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Processo administrativo tributário**. Direito Tributário 9-10/276-294. São Paulo, p. 283, 1979.

⁸⁹ Op. cit., p. 177.

⁹⁰ Op. cit., p. 178.

A concepção do autor é de que todos têm o dever de colaborar com a Administração Pública em sua tarefa de formalização tributária.

Aos contribuintes ou terceiros, essa colaboração deve ser no sentido de suportar a ação da fiscalização, dentro dos limites legais concernentes às mesmas garantias que limitam os poderes de investigação do Fisco.

1.3.2.2 Princípios específicos do Procedimento Administrativo Tributário

- o Da inquisitorialidade.
- o Da cientificação.
- o Do formalismo moderado.
- o Da fundamentação.
- o Da acessibilidade.
- o Da celeridade.
- o Da gratuidade.

Em outro patamar, estão os **princípios específicos do Procedimento Administrativo Tributário** que, segundo Marins, juntos compõem a base lógica para a compreensão do regime jurídico procedimental tributário, bem como são aplicáveis, à exceção da inquisitorialidade, também ao processo administrativo tributário, mesmo que de forma apenas adjacente.⁹¹

1.3.2.2.1 Da inquisitorialidade

A inquisitorialidade é o procedimento preparatório que pode vir a ser um processo.

Marins critica aqueles que afirmam existir o “processo inquisitório”, pois entende que são expressões antagônicas e inconciliáveis, uma vez que se for inquisitório não pode ser processo, e a recíproca é verdadeira. Para o autor, a inquisitorialidade permite atuação mais célere e eficaz por parte da Administração, ao passo que as garantias do processo enfeixam o atuar administrativo, criando para os contribuintes poderes de participação no *iter* do julgamento.⁹²

⁹¹ Ibid, p. 179.

⁹² Ibid, p. 180.

O procedimento fiscal é informado pelo princípio da inquisitorialidade, no sentido de que os poderes investigatórios da autoridade administrativa devem ser suportados pelos contribuintes ou terceiros que não atuam como parte, pois na realização de diligência fiscal, tecnicamente, ainda não há pretensão fiscal.

1.3.2.2.2 Da cientificação

Tal princípio é direito basilar do sujeito passivo da relação jurídico-tributária, assegurando-lhe que não seja surpreendido, e podendo ser comparado ao princípio constitucional da não-surpresa. Segundo Marins, assiste ao particular “o direito de ser comunicado formalmente sempre que houver qualquer atividade administrativa que se refira à sua esfera de interesse jurídico”.⁹³

1.3.2.2.3 Do formalismo moderado

Também conhecido na doutrina por “princípio do informalismo” a favor do administrado.

Para compreender esse princípio, é preciso ter presente que o processo administrativo tributário insere-se no conjunto das medidas de autocontrole da legalidade.

Desse modo, o Estado não possui interesse subjetivo nas questões. Não é parte interessada, senão para certificar-se da validade jurídica do ato praticado por seu agente.

Ressalvadas as situações em que a lei expressamente exija certa formalidade, devem ser relevadas pequenas incorreções de forma, de maneira a tornar simples o acesso do administrado ao processo, mas desde que sem prejuízo da sistematização necessária à sua tramitação.

1.3.2.2.4 Da fundamentação

Tal princípio está intimamente relacionado com o princípio da motivação, que é princípio constitucional geral da Administração Pública.⁹⁴

Marins ensina que a diferença entre eles é que no campo procedimental e processual não haverá espaço para registros fáticos de

⁹³ Ibid.

⁹⁴ Art. 5º, LX e 93, IX.

conveniência e oportunidade, típicos da atividade discricionária, e que estes não se coadunam com o caráter vinculado do procedimento e do processo administrativo.

1.3.2.2.5 Da acessibilidade dos autos

Este princípio complementa o princípio da cientificação.

O art. 3º, da Lei n.º 9.784/ 99 (LGPAF), estabelece que o administrado tenha o direito perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados Da gratuidade, de ter ciência da tramitação dos processos administrativos em que esteja na condição de interessado, ter vista dos autos, obter cópias de documentos neles contidos e conhecer as decisões proferidas.

1.3.2.2.6 Da celeridade

A celeridade no procedimento administrativo tributário possui relação lógica com o princípio da inquisitorialidade e o do formalismo moderado, pois estes é que devem contribuir para a rapidez processual.

1.3.2.2.7 Da gratuidade

Celso Bandeira de Mello ensina que os procedimentos administrativos fiscais devem ser gratuitos porque são realizados no atendimento do interesse do Estado em promover sua autotutela.⁹⁵

Não obstante, o art. 2º, XI, da LGPAF, diz que o processo administrativo deve pautar-se pelo critério da proibição de cobrança de despesas processuais, ressalvadas as previstas em lei.

1.3.2.3 Princípios específicos do Processo Administrativo Tributário – PAT

- o Do devido processo legal
- o Do contraditório
- o Da ampla defesa
- o Da ampla instrução probatória
- o Do duplo grau de cognição
- o Do julgador competente
- o Da ampla competência decisória

⁹⁵ MELLO, C.A.B. 1998, p. 246.

Para compreender esses princípios, é preciso lembrar que a etapa processual começa logo após a notificação de lançamento que permite dar início à fase litigiosa com a formalização de impugnação, representante da resistência do sujeito passivo perante a pretensão tributária do Estado.

1.3.2.3.1 Do devido processo legal

Conhecido internacionalmente como *due process of law*, há autores que apontam seu surgimento em 1037⁹⁶, por meio do edito de Conrad III, ao determinar que *nisi secundum constitutionem antecessorum nostrorum et iudicium parium suorum*; outros indicam a Magna Carta de 1215.

Na defesa de seu entendimento, Castro informa que a locução *due process of law* não foi citada na Magna Carta de 1215, mas foi considerada como sinônima da expressão *law of the land*, uma vez que esta assegurava aos homens livres a inviolabilidade de seus direitos relativos à vida, à liberdade e, sobretudo, à propriedade, os quais somente poderiam ser suprimidos mediante a “lei da terra”.⁹⁷

O devido processo legal deriva do sistema jurídico do Estado democrático. Prevê expressamente a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, no art. 5º, LIV, que ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal.

Cabe aqui ressaltar que, antes dessa Constituição, o direito ao contraditório e à ampla defesa⁹⁸ era apenas expresso em relação ao processo criminal, hoje estendido ao processo civil e ao processo administrativo.

No aporte de Nelson Nery Júnior, Marins sustenta que a cláusula do *due process of law* biparte-se nos princípios do devido processo legal substancial (*substantive due process*) e do devido processo legal processual (*procedural due process*).

⁹⁶ DORIA, Antônio Roberto Sampaio. **Direito constitucional tributário e ‘due process of law’**, 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 11, nota 7.

⁹⁷ CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. **O devido processo legal e a razoabilidade das leis na nova constituição do Brasil**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 13.

⁹⁸ Art. 153, §§ 15 e 16.

Substancial porque compreende os postulados de direito material; e **processual** porque expressa as garantias elementares das quais derivam inumeráveis princípios de processo.

Marins afirma que o devido processo legal é o princípio mais importante do processo administrativo tributário, e que os princípios do contraditório, da ampla defesa, da ampla instrução probatória, do duplo grau de cognição, do julgador competente e da ampla competência decisória constituem-se em justaposição orgânica e coerente, considerando que são garantias individuais, com radicação constitucional no art. 5º.⁹⁹

Para o Estado arrecadar ou impor penalidade pecuniária, é necessário observar diversos princípios esculpidos na Constituição Federal, especialmente o princípio da legalidade, o princípio do direito de propriedade, o princípio de petição, o princípio do devido processo legal e o princípio do contraditório e da ampla defesa, conforme disposição do art. 5º, II, XXII, XXXIV, 'a', LIV e LV. Essas garantias do contribuinte são previstas com a finalidade de vincular ao sistema normativo a atividade estatal pertinente à relação jurídica tributária com o jurisdicionado. Portanto, não poderá a Administração Pública exceder as delimitações legais quando praticar atividade referente ao estabelecimento de obrigações tributárias, daí ser imperiosa a previsão legal e a conseqüente subsunção de fato concreto a essa hipótese.

É imprescindível, desse modo, que a ordem legal preveja os procedimentos necessários para que o sujeito passivo da obrigação tributária, por inconformação ou resistência à pretensão, conteste, no âmbito administrativo e judicial, a pretensão fiscal do sujeito ativo.

Pontes de Miranda anota os ensinamentos de Manuel Lopes Ferreira, concernentes à Constituição de 1967 com a Emenda nº. 1, de 1969, de que é tradição do Direito brasileiro o acusado ser citado para dizer do seu direito o que tiver que alegar, porquanto a defesa é natural e nunca deve ser negada, a ninguém¹⁰⁰.

Aduz ainda esse autor, acerca da defesa e direito público subjetivo, que, tanto o Direito Fiscal quanto os outros ramos do Direito Administrativo, inclusive

⁹⁹ Op. cit., p. 186.

¹⁰⁰ MIRANDA, Pontes de. Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda nº. 1, de 1969. p. 32.

o direito relativo às contribuições de empregados e empregadores, têm de atender ao princípio da possibilidade de defesa¹⁰¹.

A atual Carta Constitucional brasileira, dentre as garantias fundamentais, estipula, no art. 5º, LV, que aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, são assegurados os direitos do contraditório e da ampla defesa, com os meios e recursos a eles inerentes.

Em comparação à omissão da Lei Magna outorgada em 1969, em dispor expressamente sobre garantias no processo civil, já que a maioria entendia que tais garantias estavam implícitas no Princípio da Inafastabilidade da Tutela Jurisdicional¹⁰², vislumbra-se avanço ingente em prol da justiça.

A ampla defesa ambiental não só os direitos dos acusados em geral, mas, também, os dos litigantes, tanto no âmbito judicial como no administrativo. Constata-se que o legislador constitucional reconheceu a existência de litígios entre o jurisdicionado e a Administração Pública também na esfera administrativa, com o direito ao contraditório, em princípio, autônomo, exigindo resolução pelo viés do processo.

Ressalta Wagner Balera que sem o devido processo – que no âmbito administrativo inicia com o lançamento e culmina com a decisão final proferida pela jurisdição administrativa – “não pode o Poder Fiscal preparar-se para, mediante execução forçada, assenhorear-se de parcela do patrimônio do administrado”.¹⁰³

Em sua obra *O Devido Processo Legal Tributário*, Alberto Nogueira defendeu a tese da existência desse tipo especial de processo, na qual afirma que seu enfoque corresponde ao ideário de uma justiça fiscal.¹⁰⁴

Segundo esse mestre, o poder de tributar também há de se afeiçoar ao devido processo legal, de modo a evitar excessos e/ ou abusos na cobrança, fazendo prevalecer os princípios constitucionais informadores da tributação¹⁰⁵, tema a ser abordado ainda neste capítulo.

¹⁰¹ Ibid, p. 36.

¹⁰² “Art. 153, § 4º - a lei não poderá excluir da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão de direito individual”.

¹⁰³ BALERA, Wagner. Do controle de constitucionalidade pelo tribunal fiscal. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, n. 71, 1996. p. 61-67.

¹⁰⁴ NOGUEIRA, Alberto. Op. cit., p. 5.

¹⁰⁵ Ibid, p. 13.

Versa na obra de Nogueira trecho referindo-se ao “devido processo legal tributário, como cláusula vetora¹⁰⁶ do regime instituído pela Carta de 1988”, o que nos induz a concluir que sua aplicação exige a reconstrução de novo Código Tributário Nacional, adequado para as atuais condições do País.¹⁰⁷

1.3.2.3.2 Do contraditório

Todos os princípios a seguir derivam do devido processo legal. Assim, o contraditório indica a atuação de uma garantia fundamental e é uma exigência da estrutura dialética do processo (tese vs. antítese).

Em tese apresentada no I Congresso Internacional de Direito Tributário, Souto Maior Borges demonstrou que na justiça tributária não deve mais prevalecer o Estatuto do Contribuinte, nem o Estatuto do Fisco, mas tão somente o Estatuto da Justiça, como suprema abordagem do contraditório.¹⁰⁸

1.3.2.3.3 Da ampla defesa

O termo “amplo” significa “de grandes dimensões; muito extenso; espaçoso; vasto.”¹⁰⁹

O processo administrativo tributário cuida das impugnações formais, atos processuais administrativos, produção de provas, julgamento da lide e de seus recursos administrativos, tudo sob a regência do princípio do *procedural due process* (ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes).¹¹⁰

Também derivado do processo legal, Lídia Ribas afirma que “este princípio reveste-se, hoje, da natureza de um direito de audiência (oportunidade de ser ouvido) que está assegurado no art. 5º, LV, da Constituição Federal”.¹¹¹

1.3.2.3.4 Da ampla instrução probatória

¹⁰⁶ Aquela que se transforma segundo leis bem determinadas quando se muda o sistema.

¹⁰⁷ Ibid, p. 59.

¹⁰⁸ Congresso realizado pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, em Vitória/ES, no período de 12 a 15.08.1998, sob o tema Justiça Tributária.

¹⁰⁹ Novo dicionário da língua portuguesa. p. 110.

¹¹⁰ MARINS, J. Op. cit., p. 92.

¹¹¹ RIBAS, Lídia M. L. R. Op.cit., p. 34.

Para que a ampla defesa seja concretizada, um dos meios inerentes é o da produção de provas.

A instrução probatória não pode ser limitada, por isso entende-se que deve ser ampla.

A Lei Estadual nº. 6.182/98 (Lei do Processo Administrativo Tributário do Estado do Pará¹¹²), em seu art. 21, § 2º, instituiu preclusão temporal ao direito de juntada de provas pelo sujeito passivo, estabelecendo a impugnação como ponto limite a esse direito, somente permitindo que se faça em outro momento nas hipóteses em que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a fato ou a direito superveniente; destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas ao expediente.

Se considerar que essa garantia seja consectário do direito constitucional à ampla defesa, a legislação infraconstitucional mostra-se claramente inconstitucional. Contudo, a prática demonstra que, apesar de constar expresso na legislação processual de quase todos os órgãos responsáveis pelo julgamento administrativo tributário, nem o Conselho de Contribuintes nem o TARF paraense aplicam tal regra, e sim conduzem o assunto mediante o entendimento de que o que é amplo não pode ser restringido.

1.3.2.3.5 Do duplo grau de cognição

Marins é categórico ao afirmar que não podem a União, Estados, Distrito Federal ou Municípios instituírem a denominada instância administrativa única para o julgamento das lides tributárias, sob pena de estarem infringindo norma constitucional.¹¹³

Há também quem pense o contrário¹¹⁴. Esses, no entanto, exigem que a instância única administrativa seja dotada de independência, autonomia e imparcialidade, com atividade jurisdicional só condicionada pelos limites da lei.¹¹⁵

¹¹² Vide www.sefa.pa.gov.br

¹¹³ MARINS, J. Op. cit., p. 193.

¹¹⁴ Existe a interpretação de que os "meios e recursos" a que se refere o legislador constituinte pode ser entendido como inerentes aos meios de provas e os recursos de que dispõe o contribuinte, desde que previstos e admitidos na lei de regência, para fazer valer os seus direitos na consecução da justiça administrativa, e não necessariamente o duplo grau de cognição.

É importante ressaltar que o Supremo Tribunal Federal já se manifestou, repetidas vezes, no sentido de que a Fazenda Pública não está obrigada a oferecer duplo grau de jurisdição administrativa.¹¹⁶

O entendimento cabível aqui é de que se a Constituição da República Federativa do Brasil expressamente estabeleceu a ampla defesa, não pode haver decisões que restrinjam o que verdadeiramente deve ser amplo.¹¹⁷

O princípio do duplo grau de cognição, de acordo com parte da doutrina, está consagrado no artigo 5º, LV da Constituição Federal e no artigo 151, III, do Código Tributário Nacional, especialmente pelo uso do termo "recursos", tanto no texto constitucional quanto no texto infraconstitucional, este último dirigido expressamente e exclusivamente aos recursos administrativos.

A Constituição da República Federativa do Brasil vigente prevê princípios próprios, mas não adianta buscar a alta qualidade das garantias materiais da relação jurídica tributária, se não houver procedimento ou processo administrativo tributário, processo judicial adequado para que esses princípios de direito material sejam aplicados.

Revela-se de pouca serventia quando essa Constituição torna pétreas as cláusulas da legalidade, da irretroatividade, da isonomia, do não-confisco, da capacidade contributiva, da anterioridade da lei fiscal, se o processo e o procedimento administrativo tributário não forem adequados para cuidar que esses princípios sejam integralmente aplicados e que não possam ser negociados pela administração tributária.

1.3.2.3.6 Do julgador competente

Decorre explicitamente dos incisos XXXVII e LII do art. 5º da CRFB/1988, segundo os quais **não haverá juízo ou tribunal de exceção e**

¹¹⁵ A adoção da instância única foi proposta em duas teses apresentadas no Congresso Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal - CONAF, em 1999 e em 2002.

¹¹⁶ ADIN 1.049-2 MC/DF, julgada em 19/05/1995; RE 210.246/GO, julgado em 12/11/1997; RE 169.077/MG, julgado em 05/12/1997.

¹¹⁷ A "jurisdição administrativa tributária" paraense adota o duplo grau: no primeiro, constituído pela Diretoria de Julgamento de Primeira Instância, com subordinação direta ao Secretário Executivo da Fazenda e composta por Auditores Fiscais da Receita Estadual, e no segundo, o TARF, cuja missão é promover com excelência a justiça administrativa, em segunda e última instância, nas resoluções dos litígios suscitados entre a Fazenda Pública Estadual e seus passivos, decorrentes da aplicação da legislação tributária estadual.

ninguém será processado nem sentenciado senão pela autoridade competente, e condiciona todas as esferas administrativas.

Tem esse princípio correlação com o princípio do juiz natural. Os órgãos de julgamento administrativo em matéria fiscal deverão ser dotados de julgadores imparciais, cuja competência e mecanismos prévios de competência para cada caso concreto constarão na legislação.

1.3.2.3.7 Da ampla competência decisória

Este princípio proíbe que os órgãos judicantes em matéria tributária da Administração Pública se esquivem de apreciar todas as questões de fato ou de direito argüidas pelo impugnante. Isso porque o que é amplo não pode sofrer restrição, sob pena de ser maculado o processo.

No passado, verificou-se que alguns julgadores administrativos tinham a prática de refutar somente as questões que ele julgava relevante na condução do processo, deixando de rebater questionamentos que do seu ponto de vista não deveriam sequer fazer parte do relatório. Mas, isso é coisa do passado.

1.3.2.4 O Princípio da Revisibilidade

O princípio da revisibilidade está colocado em tópico à parte por não fazer parte do elenco de princípios que norteiam o Processo/ Procedimento Administrativo Tributário (nem comuns nem específicos), tampouco dos princípios constitucionais gerais da Administração Pública, segundo o quadro de princípios de Marins.¹¹⁸

Em princípio, a curiosidade veio à tona, já que parte da doutrina considera a revisibilidade como princípio basilar do processo administrativo.

Para Lídia Ribas, a revisibilidade é a faculdade que a Administração tem de rever seus próprios atos, para examinar a conformidade deles com a lei objetiva, visando a preservar a legalidade objetiva do lançamento tributário.¹¹⁹

Maria Sylvia Zanella Di Pietro adverte que na esfera administrativa, não deve e não pode haver o mesmo rigor quanto ao cabimento de impugnações,

¹¹⁸ Op. cit., p. 171.

¹¹⁹ RIBAS, Lídia M. L. R. Op. cit., p. 42.

mesmo que extemporâneas ou não previstas expressamente em lei, ou apresentadas quando já exaurida a via administrativa, mesmo ocorrida a preclusão administrativa, se a autoridade se convencer da ilegalidade do ato, ela pode e deve anulá-lo, se ainda não tiver ocorrido a prescrição na esfera judicial.¹²⁰

O princípio da revisibilidade não encontra previsão constitucional expressa, contudo pode-se inferir a sustentação legal deste princípio a partir das normas que tratam do devido processo legal e da ampla defesa, e que deve ser inerente ao processo administrativo, visto que é dado ao contribuinte o direito de submeter às autoridades hierarquicamente superiores a revisão de decisões administrativas.

Esse princípio parece guardar estreita relação com os princípios da oficialidade e da verdade material. No âmbito administrativo, funciona de maneira análoga ao princípio do duplo grau de jurisdição.

Embora a doutrina faça referência ao princípio da revisibilidade ou ao duplo grau de jurisdição, o entendimento do Supremo Tribunal Federal é de que tal faculdade não constitui garantia constitucional, legitimando, inclusive, o depósito recursal para exercício do direito de impugnar débitos de natureza previdenciária em instância administrativa.

A despeito do STF não reconhecer o citado princípio como constitucional, é inegável que a revisibilidade é vetusta regra, e que possui enorme relevância para o processo administrativo, sobretudo quando se trata de controle da legalidade do ato administrativo (lançamento tributário) pela própria Administração Pública, e por constar expressamente nas Súmulas 346¹²¹ e 473¹²², bem como no § 2º, do art. 63, da LGPAF.¹²³

Além do mais, com uma ou duas instâncias, o processo administrativo tributário já representa revisão do lançamento para mantê-lo, ou não, nos termos dos artigos 142 e 145, do CTN.

¹²⁰ PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. Coisa julgada – Aplicabilidade às decisões do Tribunal de Contas da União. **Tribunal de Contas da União**. São Paulo, p. 23, 1996. p. 23-36.

¹²¹ A Administração Pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos.

¹²² A administração pode anular seus próprios atos quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revoga-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

¹²³ § 2º O não conhecimento do recurso não impede a Administração de rever de ofício o ato ilegal, desde que não ocorrida preclusão administrativa.

CAPÍTULO 2: A FUNÇÃO JURISDICIONAL DO ESTADO FORA DO PODER JUDICIÁRIO

Seixas Filho afirma que “o problema da separação de poderes, ou independência das funções, atinge com particularidades o problema do controle da legalidade dos atos jurídicos praticados pelas autoridades administrativas”.¹²⁴

Fragorosamente concorda-se com o autor supra, por esse motivo é pertinente examinar algumas considerações introdutórias sobre a função jurisdicional do Estado, bem como o fenômeno da jurisdicionalização administrativa nas lides tributárias.

2.1 A TRIPARTIÇÃO DOS PODERES

É cabível que a separação de poderes é considerado um dos temas mais antigos. Não obstante, hoje é um dos mais atuais, senão o mais importante da Teoria Geral do Estado.

Quando o assunto é origem, a doutrina nunca é pacífica. Há quem afirme que foi Aristóteles em sua obra *Política*, na Grécia Antiga, que lançou as primeiras bases teóricas para a separação dos poderes, aperfeiçoada e desenvolvida por Montesquieu, e elevada a *status* de direito humano fundamental pelo liberalismo burguês; outros que foi John Locke, em *O Segundo Tratado do Governo Civil*.

A divisão dos poderes do Estado é considerada corolário da Revolução Francesa¹²⁵ e como princípio fundamental nas democracias ocidentais. Logo, não

¹²⁴ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Controle administrativo da legalidade do lançamento tributário e a coisa julgada administrativa em matéria fiscal**. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 30.

¹²⁵ Art. 16 da Declaração Revolucionária Francesa de 1789, “uma sociedade em que não esteja assegurada a garantia dos direitos, nem estabelecida a separação dos poderes, não possui Constituição.” (tradução nossa)

poderia ser diferente no Brasil, onde consta expressamente na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (art. 2º ¹²⁶ e art. 60, § 4º, III ¹²⁷).

A Declaração Francesa de 1789 representa momento de transição dos Direitos Humanos Fundamentais do campo do jusnaturalismo para o positivismo, onde alguns princípios basilares consagrados desde a época do Rei João “Sem Terra” na Magna Carta de 1215 foram sendo positivados, e assim inspiraram as demais Constituições ¹²⁸.

Barruffini entende que teria sido melhor a denominação “tripartição de funções” ao invés de “tripartição de poderes”, porque entende errônea falar em tripartição de poderes estatais, uma vez que eles são frutos de um mesmo poder, quaisquer que sejam as manifestações de vontade emanadas em nome do Estado ¹²⁹.

Comunga desse entendimento Pedro Lenza, “isto porque o poder é uno e indivisível. O poder não se triparte. O poder é um só, manifestando-se através de órgãos que exercem funções”. ¹³⁰

Ainda ensina Lenza, que o poder é atributo que emana do povo, é uno e indivisível; a função constitui um modo particular e caracterizado de o Estado manifestar sua vontade; os órgãos são instrumentos de que se vale o Estado para exercer suas funções, descritas na Constituição, cuja eficácia é assegurada pelo Poder que a embasa. ¹³¹

Se os conceitos de poder e função ensinados por Lenza e Celso Bastos forem consistentes ao rigor da zetética, resulta deduzir que as funções (típicas ou atípicas) estatuídas pela Constituição podem ser modificadas através de emendas, haja vista que pétrea é a separação de poder e não a separação de funções.

¹²⁶ Art. 2º. São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.

¹²⁷ Art. 60, § 4º. Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: [...] III - a separação dos Poderes.

¹²⁸ V.g. *Libertatum*, o direito de ir e vir, garantido pelo *Habeas Corpus*.

¹²⁹ BARRUFFINI, José Carlos Tosetti. **Direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 39.

¹³⁰ LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. São Paulo: Método, 2005, p. 217.

¹³¹ Op.cit, p. 218.

Na organização moderna da sociedade, as competências para disciplinar o convívio social e dirimir os conflitos entre os cidadãos ficam concentradas nas mãos do Estado, que através de um de seus poderes, o Judiciário, aplica a tutela jurisdicional.

Na doutrina pátria, o Brasil adotou o princípio da inafastabilidade da tutela jurisdicional, ou princípio do livre acesso ao judiciário, ou como assinalou Pontes de Miranda, princípio da ubiqüidade da justiça, por força do inciso XXXV, do art. 5º, da Constituição da República Federativa do Brasil, em que “A lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”.

O problema em nominar tal princípio é que a Constituição não o expressou de forma direta, como afirma Lenza, fizeram as constituições de outros países, tais como Alemanha, Itália, Portugal, Espanha, a própria Declaração Universal dos Direitos Humanos.¹³²

Para Cintra, Grinover e Dinamarco, o princípio da inafastabilidade ou princípio do controle jurisdicional garante a todos o acesso ao Poder Judiciário, o qual não pode deixar de atender a quem venha a juízo deduzir uma pretensão fundada no direito e pedir solução para ela, nem pode o juiz, a pretexto de lacuna ou obscuridade da lei, escusar-se de proferir decisão (CPC, art. 126).¹³³

José Afonso da Silva ensina que o inciso XXXV do art. 5º, “consagra o direito de invocar a atividade jurisdicional, como direito público subjetivo”, e também, que “invocar a jurisdição para a tutela de direito é também direito daquele contra quem se age, contra quem se propõe a ação”.¹³⁴

Não obstante o princípio da inafastabilidade da jurisdição não estar expresso na Constituição de 1988, bem como diversos princípios, não se pode negar que ao Poder Judiciário cabe não somente garantir o acesso à justiça, mas também o direito ao alcance de uma ordem jurídica justa.

Dentre as diversas e importantes funções desenvolvidas pelo Estado, a função jurisdicional ocupa destacado relevo. É por intermédio dela que se regula e

¹³² Op. cit., p. 540.

¹³³ CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria geral do processo**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 138.

¹³⁴ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 411.

se edifica importante mecanismo de composição dos conflitos de interesse dos jurisdicionados.

Muito diferente da sistemática dualista do processo brasileiro, no qual se tem instâncias administrativa e judicial separadas e não harmônicas, há, em alguns países, Tribunais Administrativos e Fiscais com competência jurisdicional para administrar a justiça fiscal.¹³⁵

Encontra-se no texto constitucional brasileiro vigente a expressão “monopólio” em quatro dispositivos¹³⁶, mas nenhum deles refere-se ao da jurisdição. O que, de antemão, se discorda que seja monopólio do Poder Judiciário o direito de “dizer o direito”.

Ensina Hely Lopes Meirelles que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário são imanes e estruturais do Estado, diversamente dos poderes administrativos, que considera incidentais e instrumentais; como todos exercem poder administrativo, afirma o autor, fica óbvio que a função precípua do Poder Executivo é a conversão da lei em ato individual e concreto (função administrativa)¹³⁷.

Em tese, a postura imparcial, com o fito de solucionar o litígio segundo as normas erigidas pela sociedade, confere ao Estado importante papel para a

¹³⁵ Na Alemanha, em 1919, foram criados os Tribunais Financeiros, vinculados à Administração, e somente em 1945 os tribunais administrativos foram transformados em autênticos órgãos jurisdicionais.

A Itália vem ao longo dos anos passando por etapas da jurisdicionalização, experimentando diversas polêmicas doutrinárias e jurisprudenciais acerca da natureza jurídica das chamadas Comissões Tributárias.

Na Espanha existem Tribunais Contencioso-Administrativos e a via administrativa comum; uma vez esgotada essa via, os atos administrativos são passíveis de impugnação perante a jurisdição contenciosa-administrativa, que possui caráter judicial, não sendo exclusiva de matéria tributária.

Na Argentina, apesar de a Corte Suprema já ter firmado jurisprudência de que é compatível com a sua Constituição a possibilidade de o Tribunal Fiscal existente poder ditar pronunciamentos de natureza judicial, essa mesma Corte condiciona tal legitimidade à possibilidade de que suas decisões estejam sujeitas a controle judicial eficiente. A lei argentina nº 11.683 estatui que as sentenças da Câmara Nacional produzem força de coisa julgada, mas ao derrotado ainda cabe recurso à Corte Suprema.

Na França, existe a dualidade de jurisdição (administrativa e judicial), os Tribunais Administrativos em matéria tributária possuem competência absoluta, não há discussão sobre controle judicial nas decisões administrativas fiscais.

Existe em Portugal uma ordem jurisdicional administrativa e fiscal consolidada, diferentemente da jurisdição comum, constituída por verdadeiros tribunais, dotados de um estatuto em todo idêntico àquele que a Constituição estabelece para os restantes tribunais, impondo-se hoje assegurar que as vias de acesso a esses tribunais são aptas, como a Constituição também exige, a dar adequada resposta a todas as questões que, por imperativo constitucional, devem ser submetidas a essa jurisdição.

¹³⁶ Art. 21, XXIII; Art. 177; Art. 220, § 5º; Art. 45, do ADCT.

¹³⁷ MEIRELES, Hely Lopes. Op. cit., p. 56.

realização da necessária democracia, mas isso não implica concluir que a função atípica do Poder Executivo de julgar defesas e recursos administrativos não se trata de um tipo de jurisdição.

2.2 O SISTEMA DE FREIOS E CONTRAPESOS

Montesquieu não só aperfeiçoou a teoria aristotélica em *O Espírito das Leis*, mas também contribuiu com o denominado sistema de freios e contrapesos. Mas, na realidade, esse “sistema” foi desenvolvido mais especificamente por Alexander Hamilton, James Madison e John Jay, em *O Federalista*.¹³⁸

Segundo Dalmo Dallari, nesse sistema, o Estado pode praticar atos gerais ou especiais. Os gerais só podem ser atuados pelo Legislativo, que emite a norma geral. Somente depois dessa é que o Executivo tem a possibilidade de atuar, por meio dos atos especiais, e estes estão limitados pelos atos gerais do Legislativo. E, caso haja exorbitância do Legislativo ou do Executivo, surge o Judiciário para obrigar cada poder a permanecer nos seus limites.¹³⁹

Segundo Maria Melaré, a descentralização das funções intrínsecas ao poder uno e indivisível evita a excessiva concentração de funções, típica das tiranias insanas, nas quais as liberdades individuais encontram-se comprometidas, e que o denominado de Sistema de Freios e Contrapesos busca o equilíbrio necessário à consolidação das liberdades sociais.¹⁴⁰

Hodiernamente, não se pode admitir uma divisão de funções tão rígida, uma vez que o ordenamento jurídico brasileiro permite aos Poderes a realização de atividades atípicas; no caso em estudo, o Executivo exercendo funções de natureza jurisdicional.

¹³⁸ A obra *O Federalista* é composta por uma série de 85 artigos, argumentando para a ratificação da Constituição dos Estados Unidos.

¹³⁹ DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos da teoria geral do estado**. São Paulo: Saraiva, 1991. p. 184-5.

¹⁴⁰ MELARÉ, Maria Regina Machado; MIRETTI, Luiz Antonio Caldeira. A separação dos poderes e a segurança jurídica das decisões em matéria tributária. In: **Princípios constitucionais fundamentais: estudos em homenagem ao professor Ives Gandra Martins**. São Paulo: Lex Editora, 2005. p. 761.

No dizer de Castro: “Esse aparente predomínio do órgão judicante, embora possa parecer a alguns um tanto excessivo, cabe ser encarado como consectário natural do sistema de freios e contrapesos.” ¹⁴¹.

O Direito Constitucional brasileiro reconhece que essa teoria prevê a existência dos Poderes do Estado para cada função estatal (legislar, executar e julgar), porém dentro de mecanismos de controles recíprocos.

O fato de a revisão judicial, como técnica de tutela da supremacia da Constituição, ser prerrogativa inexorável do Poder Judiciário, não deve servir como fundamento para supervalorizá-lo, nem a impor-lhe um papel de superpoder.

Mister se faz transcrever o que Alexander Hamilton¹⁴² escreveu sobre a fraqueza institucional do Poder Judiciário:

O Judiciário, pela natureza de suas funções, será sempre o que oferece menor perigo aos direitos políticos da Constituição; porque não tem capacidade para ferir tais direitos. O Executivo dispensa não somente as honras, mas empunha a *espada* da comunidade. As legislaturas comandam não somente a *bolsa*, mas prescrevem as regras pelas quais os deveres e os direitos de cada cidadão devem ser regulados. O Judiciário, ao contrário, não tem nenhuma influência sobre a *espada* ou a *bolsa*, nenhum sentido da força ou da riqueza da sociedade, e pode não ter nenhuma decisão eficaz seja qual for ela. Pode-se verdadeiramente dizer que não tem nem a força nem a vontade, mas meramente o julgamento; e deve, finalmente, depender do braço Executivo mesmo para a eficácia de seus julgamentos. Esta vista simples da matéria sugere diversas consequências importantes. Prova incontestemente que o Judiciário é o mais fraco dos três departamentos do poder. (tradução livre nossa)

E pensar que um dia o federalista americano Alexander Hamilton chegou a afirmar que o Poder Judiciário seria o menos perigoso dos ramos do Poder do Estado, porque não teria o poder de deter nem a bolsa, nem a espada, isto é, por não controlar as finanças públicas nem a Administração Pública.

¹⁴¹ CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. Op. cit., p. 213.

¹⁴² HAMILTON, Alexander. **The federalist papers**. n. 78.

2.3 O FENÔMENO DA JURISDICIONALIZAÇÃO ADMINISTRATIVA DA SOLUÇÃO DAS LIDES TRIBUTÁRIAS

Até há pouco tempo, a expressão “processo administrativo” no Brasil era rechaçada pelos juristas, porque os defensores ferrenhos do monopólio da jurisdição afirmavam que o “processo” somente existia na esfera judicial, firmados na interpretação literal do Princípio da Inafastabilidade da Tutela Jurisdicional¹⁴³, e que, se não existe o “processo administrativo”, não pode haver “jurisdição administrativa”.

Alexy adverte que não se deve considerar nenhum princípio como absoluto, vez que toda adesão a essa idéia contém uma dose de fanatismo.¹⁴⁴

Zippelius, ao estabelecer diferença entre a função jurisdicional e administrativa, afirma que a tarefa típica da jurisdição é a função de garantia do direito; é ela quem diz, em nome do direito, o que é justo; enquanto que a função da administração faz uso “instrumental” do direito, na medida em que, para cumprir as tarefas públicas, conforma e regula as situações jurídicas e fáticas com critérios de adequação material.¹⁴⁵

Para Zavasky, o objetivo primordial da função jurisdicional do Estado é a eliminação de conflitos mediante decisões justas, e para ele, uma decisão é justa quando associada às idéias de segurança e de verdade,

valores que se terá mais probabilidade de alcançar com exame aprofundado das questões controvertidas, com investigação minuciosa dos fatos, com revisão do julgado por mais de uma instância, ou por juízes mais experientes.¹⁴⁶

Embora de difícil aceitação, chama atenção o fato de que os julgadores administrativos das lides fiscais têm mais condições de efetuar um exame mais aprofundado em questões tributárias, com investigação minuciosa e experiência incontestes, tendo em vista que se debruçam a estudar a matéria como nenhum juiz togado.

¹⁴³ Inciso XXXV do art. 5º da Constituição da República Federativa do Brasil.

¹⁴⁴ ALEXY, Robert. **El concepto y la validez del derecho**. Barcelona: Colección Estudios Alemanes, outubro de 1997. p. 58.

¹⁴⁵ ZIPPELIUS, Reinhold. **Teoria geral do estado**. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 413.

¹⁴⁶ ZAVASCKI, Teori Albino. **Segurança jurídica e supremacia da constituição**: a ação rescisória em matéria constitucional. São Paulo: Lex Editora, 2005. p. 937.

O artigo 100 do Código Tributário Nacional, ao tratar das normas complementares, expressamente utiliza “jurisdição administrativa”.

Nas últimas décadas, já se admite a efetiva jurisdicionalização na gestão administrativa do Estado, que também pode ser chamada de juridicização, judicialização, jurisdificação.

Valdés Costa ensina que esse fenômeno jurídico é consequência do aperfeiçoamento do Estado de Direito, cuja única finalidade é a de aplicar aos feitos de maneira mais adequada à realidade e ao verdadeiro significado das normas.¹⁴⁷

Saldanha Sanches denomina o fenômeno jurídico da jurisdicionalização da gestão administrativa de jurisdificação, que significa o abandono do vetusto sistema de subtração ao conhecimento jurisdicional das lides entre Estado e contribuinte, operando de modo a atribuir tão vastos poderes à Administração tributária, que de tal modo comprimia a relação tributária a ponto de limitá-la a uma relação de poder.¹⁴⁸

Marins, rigoroso defensor da jurisdicionalização da gestão administrativa tributária, afirma que esse fenômeno apresenta-se como inseparável das soluções que se têm atribuído aos Estados de Direito, e que resulta da própria teoria da separação de poderes do Estado que Montesquieu formulou, por inspiração britânica.¹⁴⁹

A doutrina tradicional continua afirmando o entendimento de que é imprópria a expressão **jurisdição administrativa**, pelo menos nos ordenamentos em que inexiste o Contencioso Administrativo, tal qual o Brasil.¹⁵⁰

¹⁴⁷ COSTA, Ramón Valdés. Op. cit., p. 286.

¹⁴⁸ SANCHES, J. L. Saldanha. **Princípios estruturantes da reforma fiscal**. Lisboa: Petrony, 1991. p. 99.

¹⁴⁹ MARINS, James. **Princípios fundamentais do direito processual tributário**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 139.

¹⁵⁰ O Brasil vivenciou raros momentos de existência do Contencioso Administrativo. No início do Brasil Colônia existiam Tribunais compostos por magistrados, mas como os poderes eram centralizados não mãos do monarca português, este poderia avocar qualquer causa que lhe conviesse. Em 1761 foi criado o Conselho da Fazenda, cuja competência era de jurisdição contenciosa. Após a independência de Portugal, o Brasil buscou restabelecer a uma jurisdição e em meados de 1830 praticamente inexistia o contencioso administrativo, cuja extinção deu-se formalmente em 1831. Em 23.11.1841 foi publicada lei que instituiu o Conselho de Estado, atribuindo-lhe o caráter jurisdicional. Após o Decreto 2.343, de 29.01.1859, não havia mais dúvida a respeito da jurisdição no Poder Executivo, pois o art. 25 expressamente delegava essa competência, deixando o Poder Judiciário incompetente para conhecer matéria sobre lançamento de impostos. A Constituição de 1891 revogou expressamente o “contencioso administrativo”. As Constituições de 1934, a de 1937 e a de 1967 mantiveram a mesma linha da de 1891, a jurisdição una. A Emenda

Defensor dessa vertente, Leon Frejda Szklarowsky entende que, no Brasil, não há de se falar em contencioso administrativo, com poder jurisdicional, visto que os Conselhos Tributários, nas diversas esferas de poder, não passam de apêndices do Executivo, e o princípio constitucional da separação de poderes e da não exclusão de apreciação pelo Poder Judiciário de ameaça ou lesão a direito, proíbe terminantemente a instituição de tribunal administrativo, com poder judicante.¹⁵¹

Por outro lado, professores, autores e doutrinadores renomados entendem cabível a jurisdição administrativa.

Conforme advertência de Ulhôa Canto, a eficiência das jurisdições administrativas em países nos quais são erigidas em tribunais contenciosos com capacidade decisória final, como a França, resulta de uma longa tradição de seriedade de seus integrantes, que os elevou ao mesmo patamar de confiança dos juízes togados.¹⁵²

Manoel Gonçalves Ferreira Filho admite que a organização dos três poderes envolve sempre certa invasão de um poder na função reservada a outro, e que o Executivo **julga** na solução de lides em matéria tributária.¹⁵³

Alexandre de Moraes assevera que não existe exclusividade absoluta dos poderes do Estado no exercício de seus misteres constitucionais, e que o Executivo, além de administrar a coisa pública, também **julga** no PAT, desempenhando função atípica.¹⁵⁴

Pedro Lenza cita e toma como feliz a distinção de Watanabe quando diz:

[...] a problemática do acesso à Justiça não pode ser estudada nos acanhados limites do acesso aos órgãos judiciais já existentes. Não se trata apenas de possibilitar o acesso à Justiça enquanto instituição estatal, e sim viabilizar o **acesso à ordem jurídica justa**.¹⁵⁵

Constitucional de 1/69 tentou introduzir no sistema jurídico nacional o princípio da dualidade da jurisdição, tal qual o modelo francês. Só que o artigo remetia sua efetivação à Lei Complementar que nunca existiu, não havendo, portanto, a intenção sido transformada em realidade.

¹⁵¹ SZKLAROWSKY, Leon Frejda. **Execução fiscal**. Brasília: ESAF, 1984. p. 23.

¹⁵² CANTO, Gilberto de Ulhôa. **O processo tributário**. Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda da Fundação Getúlio Vargas. Rio de Janeiro: 1964. p. 25. v.2

¹⁵³ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 1973. p. 345.

¹⁵⁴ MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2004. p.435.

¹⁵⁵ WATANABE, K. apud LENZA, P. **Direito constitucional esquematizado**. Op, cit., p. 540.

Dessa assertiva, pode-se inferir que será inconstitucional qualquer lei, ainda que de maneira indireta, que exclua o direito ao acesso à ordem jurídica justa ou jurisdição, e não apreciação, necessariamente pelos órgãos judiciais existentes, de lesão ou ameaça de direito.

Michel Temer afirma que o Poder Executivo legisla e **julga**, mas que esta atividade não expressa o efetivo exercício da jurisdição no sentido constitucional, tratando-se de atividade que visa solucionar litígio tributário desprovida de definitividade.¹⁵⁶

O art. 37 da CRFB/1988 cita expressamente que a administração fazendária possui jurisdição¹⁵⁷, do mesmo modo que a “jurisdição administrativa” é citada pelo CTN (art. 100)¹⁵⁸. Destarte, a jurisdição administrativa advém das decisões dos órgãos singulares ou coletivos da Fazenda Pública.

Uma coisa é a questão da jurisdição, a outra é a da decisão terminativa.

O entendimento cabível aqui é de que a jurisdição, no sentido de dizer “o direito”, cabe ao Poder Judiciário, tendo em vista sua função típica; e ao Poder Executivo, como função atípica. Quanto à definitividade ou não dessa decisão administrativa, será tema abordado no próximo capítulo.

¹⁵⁶ TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 120.

¹⁵⁷ XVIII - a administração fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro de suas áreas de competência e **jurisdição**, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei. (grifo nosso)

¹⁵⁸ Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:
[...] II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de **jurisdição administrativa**, a que a lei atribua eficácia normativa. (grifo nosso)

CAPÍTULO 3: A GARANTIA DA COISA JULGADA ADMINISTRATIVA

Firme no propósito de desenvolver a temática proposta, é chegado o momento de apresentar os posicionamentos sobre o efeito da decisão, em processo administrativo tributário, contrária à Fazenda Pública, se faz coisa julgada ou não.

Evidentemente, o assunto não poderia ser tratado superficialmente, por isso foi pertinente os temas anteriormente tratados.

3.1 O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

Reportando ao exposto no capítulo anterior, o entendimento majoritário é que no Brasil a atividade jurisdicional é monopólio do Poder Judiciário, segundo interpretação inexorável da doutrina pátria acerca do que prescreve a atual Constituição da República Federativa do Brasil.

A existência ou não da coisa julgada administrativa ainda é muito debatida, em razão de que a função jurisdicional é atividade exercida com preponderância pelo Poder Judiciário. Assim sendo, quando a Administração Fazendária exercesse função análoga, a decisão não alcançaria uma solução definitiva para a controvérsia, como ocorre nas sentenças exaradas por um juiz togado, haja vista que, indubitavelmente, o administrado poderá utilizar a via judicial a fim de reformar essa decisão administrativa.

Antes de adentrar na discussão proposta, é de exponencial importância tecer alguns comentários, ainda que sucintos, acerca de um direito fundamental que os contribuintes possuem e que deve ser respeitado, mormente pela Administração Fazendária.

Ao lado dos direitos à vida, à liberdade, à igualdade e à propriedade, encontra-se na Constituição Federal de 1988 o direito à segurança ¹⁵⁹; segundo Marilene Rodrigues, a segurança a que faz menção o *caput* do art. 5º é a segurança jurídica, a qual repousa na igualdade de tratamento a todos os cidadãos e aos

¹⁵⁹ 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. (grifo nosso)

contribuintes em especial, na aplicação da lei e atuação administrativa e nas relações processuais com a Administração, “principalmente o respeito às decisões judiciais e administrativas de mérito e demais garantias constitucionais, que resultam na confiança dos cidadãos e na eficiência na prestação dos serviços”.¹⁶⁰

Merece transcrição o que Canotilho escreve sobre o princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança dos cidadãos:

[...] O homem necessita de certa segurança para conduzir, planificar e conformar autónoma e responsabilmente a sua vida. Por isso, desde cedo se considerou como elementos constitutivos do Estado de direito o princípio da segurança jurídica e o princípio da confiança do cidadão. Os princípios da proteção da confiança e da segurança jurídica podem formular-se assim: o cidadão deve poder confiar em que aos actos ou às decisões públicas incidentes sobre os seus direitos, posições jurídicas e relações, praticados ou tomadas de acordo com as normas jurídicas vigentes, se ligam os efeitos jurídicos duradouros, previstos ou calculados com base nessas mesmas normas. Estes princípios apontam basicamente para: a proibição de leis retroativas; a inalterabilidade do caso julgado; a tendência irrevogabilidade de actos administrativos constitutivos de direitos.¹⁶¹

Carmen Lúcia Antunes Rocha ensina que:

[...] Segurança Jurídica é o direito da pessoa à estabilidade em suas relações jurídicas. Este direito articula-se com a garantia da tranqüilidade jurídica que as pessoas querem ter, com a sua certeza de que as relações jurídicas não podem ser alteradas numa imprevisibilidade que as deixe instáveis e inseguras quanto ao seu futuro, quanto ao seu presente e até mesmo quanto ao se passado.¹⁶²

Hely Lopes Meirelles, com proficiência assevera:

[...] O princípio da segurança jurídica é considerado como uma das vigas mestras da ordem jurídica, sendo, segundo J.J. Gomes Canotilho, um dos subprincípios básicos do próprio conceito do Estado de Direito. Para Almiro do Couto e Silva, um 'dos temas mais fascinantes do Direito Público neste século é o crescimento da importância do princípio da segurança jurídica, entendido como princípio da boa-fé dos administrados ou da proteção da confiança. A ele está visceralmente ligada a exigência de maior estabilidade das situações jurídicas, mesmo daquelas que na origem apresentam vícios de ilegalidade. A segurança jurídica é geralmente caracterizada como um das vigas mestras do Estado de Direito. É ela, ao lado da legalidade, um dos subprincípios integradores do próprio conceito de Estado de Direito. A Lei 9.784, de 29.1.99, que 'regula o processo administrativo no âmbito da

¹⁶⁰ RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. As garantias fundamentais do contribuinte em matéria tributária e as “cláusulas pétreas”. In: **Princípios constitucionais fundamentais**, São Paulo: Lex Editora, 2005. p. 768.

¹⁶¹ CANOTILHO, J.J. **Direito constitucional**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1995. p. 371.

¹⁶² ANTUNES, Carmen L. Op. cit., p. 169.

Administração Pública Federal' determina a obediência ao princípio da segurança jurídica (art. 1º).¹⁶³

O Estado de Direito é aquele que deve sobejamente reconhecer os direitos individuais, cuidando de acatar e fazer cumprir o direito por ele mesmo instituído, auto limitando-se, protegendo as liberdades individuais, contrapondo-se ao estado de poder ou totalitário, e sendo constitucionalmente organizado.

Para afirmação desse Estado de Direito são necessários dois fundamentos basilares: a segurança e a certeza jurídica.

Segundo Carlos Aurélio Mota de Souza, "segurança é fato, é o direito como *factum* visível, concreto, que se vê..."¹⁶⁴, e complementa afirmando que "desta forma, a Segurança objetiva das leis dá ao cidadão a Certeza subjetiva das ações justas, segundo o Direito".¹⁶⁵

Para que haja justiça, tem de haver a segurança e a certeza do direito.

Ainda Carlos Aurélio Mota de Souza, segurança e justiça não se contrapõem, "enquanto esta é um poder moral, desarmado, sua garantia de efetivação no direito repousa na materialidade objetiva da segurança jurídica".¹⁶⁶

Se o Estado é de Direito, o princípio da segurança jurídica é de rigor e deve ser observado para ser eficaz.

Para Sormani, a segurança jurídica necessita de instrumentos para efetivamente se realizar em determinada sociedade, não existe por si só porque pertence ao plano do dever-ser. E, alguns desses instrumentos estão inseridos na própria Constituição de 1988, no art. 5º, inciso XXXVI, que diz: "a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada".¹⁶⁷

A seguir, algumas considerações sobre um dos instrumentos citados por Sormani, capaz de possibilitar a realização da segurança jurídica de uma nação: a coisa julgada.

¹⁶³ MEIRELES, Hely Lopes. Op. cit. p.94-5.

¹⁶⁴ SOUZA, Carlos Aurélio Mota de. **Segurança jurídica e jurisprudência**: um enfoque filosófico-jurídico. São Paulo: Ltr, 1996. p. 27.

¹⁶⁵ Ibid.

¹⁶⁶ SOUZA, Carlos Aurélio Mota de. Op. cit., p. 269.

¹⁶⁷ SORMANI, Alexandre. Harmonia sistêmica do ordenamento jurídico, **Revista CEJ**. Brasília: Centro de Estudos Judiciários do Conselho da Justiça Federal, n.º 18, p. 118, 2002. p. 117-119.

3.2 COISA JULGADA

O PAT decorre do dever estatal de controle do lançamento tributário, ou seja, segundo o CTN, do procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. É instaurado com a finalidade de decidir sobre a resistência do contribuinte em atender à determinada exigência da Administração Fazendária, e encerrado, por uma decisão que, obediente às garantias constitucionais, mormente do devido processo legal, indica uma solução definitiva do caso no âmbito da Administração Pública Tributária.

Indaga-se sobre a viabilidade da ocorrência de coisa julgada, formal ou material, no PAT. Mas, antes, necessário que se retomem os conceitos básicos do direito processual sobre coisa julgada material e formal.

A maior parte da doutrina ensina que há duas formas de manifestação da coisa julgada: a formal e a material.

Contrário a essa corrente, Liebman afirma não haver dois institutos diferentes (coisa julgada formal e material), entende que se trata de dois aspectos do mesmo fenômeno de imutabilidade, ambos responsáveis pela segurança nas relações jurídicas, e que a imutabilidade é uma figura de duas faces.¹⁶⁸

“Chama-se coisa julgada ou caso julgado a decisão judicial de que já não cabe recurso”.¹⁶⁹

O art. 467 do CPC denominou **coisa julgada material** à eficácia que torna imutável e indiscutível a sentença não mais sujeita ao recurso ordinário ou extraordinário. A coisa julgada material seria aquela a que se refere o art. 471, do CPC¹⁷⁰.

Coisa julgada formal, no dizer de Fabrício Brandão, é um instituto endoprocessual, ou seja, “em um processo, ocorrido o momento em que não é

¹⁶⁸ LIEBMAN, Enrico Tullio. **Eficácia e autoridade da sentença e outros escritos sobre a coisa julgada**. Tradução de Alfredo Buzaid e Benvindo Aires, 3.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981. p. 54.

¹⁶⁹ § 3º, da Lei de Introdução ao Código Civil.

¹⁷⁰ Art. 471. Nenhum juiz decidirá novamente questões já decididas, relativas à mesma lide, salvo: I - se, tratando de relação jurídica continuativa, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito: caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença; II - nos demais casos prescritos em lei.

cabível nenhum recurso, opera-se a eficácia deste instituto, colocando um fim na relação processual”.¹⁷¹

Paulo Roberto de Oliveira Lima denomina **coisa julgada formal** à imutabilidade da decisão dentro da relação jurídico-processual, ou seja, é a especial condição da decisão de não comportar mais recursos, tornando-se, por isso mesmo, a palavra final do Judiciário no processo.¹⁷²

Das citações acima mencionadas, pode-se inferir que **coisa julgada formal** é a eficácia da decisão que faz com que no processo não mais possa se discutir o que já ficou decidido; **coisa julgada material** é a que impede discutir-se em outro processo o que já ficou decidido em processo anterior.

Segundo Sérgio Rocha, a **coisa julgada administrativa** pode ser definida como “a imutabilidade, para a administração pública, do comando da decisão proferida no âmbito de um processo administrativo, contra a qual não cabem mais recursos”.¹⁷³

3.3 A DEFINITIVIDADE DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS TRIBUTÁRIAS CONTRÁRIAS À FAZENDA PÚBLICA

3.3.1 A decisão administrativa irreformável segundo o Código Tributário Nacional – CTN

Não há dúvida que no ordenamento jurídico vigente a coisa julgada possui proteção constitucional e infraconstitucional. Porém, para que se analisem as opiniões de diversos doutrinadores, bem como o posicionamento da jurisprudência brasileira sobre a coisa julgada no PAT, é necessário antes avaliar os dispositivos infraconstitucionais vigentes do CTN, que versam sobre a decisão administrativa irreformável.

¹⁷¹ BRANDÃO, Fabrício dos Reis. **Coisa julgada**. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 27.

¹⁷² LIMA, Paulo Roberto de Oliveira. **Contribuição à teoria da coisa julgada**. São Paulo: RT, 1997. p. 19.

¹⁷³ ROCHA, Sérgio André. **Processo administrativo fiscal**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. p. 175.

O Código Tributário Nacional, com *status* de lei complementar da Constituição da República Federativa do Brasil, cujo poder-dever de disciplinar as limitações constitucionais ao poder de tributar, no auge de seus quarenta anos, não se tem registro de que alguma das disposições contidas no *Livro Segundo* tenha sido declarada inconstitucional pelo STF, quer seja pelo controle difuso, quer pelo concentrado.

O Estado é titular do direito subjetivo público denominado crédito tributário. Tem o direito de exigir do sujeito passivo o cumprimento da obrigação tributária. Conquanto extinto o crédito, extingue-se a obrigação tributária.

Dispõe o art. 156 do CTN como causas extintivas do crédito tributário:

- I – o pagamento;
- II – a compensação;
- III – a transação;
- IV – a remissão;
- V – a prescrição e a decadência;
- VI – a conversão de depósito em renda;
- VII – o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º e 4º;
- VIII – a consignação em pagamento, nos termos do disposto no §2º art. 164;
- IX – a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;
- X – a decisão judicial passada em julgado.

Desse rol de causas extintivas do crédito tributário e, depois, das obrigações tributárias, importa destacar as duas últimas: a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não possa mais ser objeto de ação anulatória e, com menos ênfase, a decisão judicial passada em julgado (coisa julgada formal e material).

A ação anulatória é o instrumento adequado para o contribuinte que se sentir prejudicado com decisão definitiva em processo administrativo tributário. E assim é porque o princípio constitucional do amplo acesso ao judiciário permite, sempre, ao contribuinte, esgotado o seu direito de pedir e reclamar administrativamente, o aforamento de ação anulatória da decisão que lhe indefere a pretensão na esfera administrativa.

Sobre a possibilidade de o Estado poder ingressar com ação anulatória para desconstituir decisão que favoreceu o sujeito passivo ou qualquer outro

instrumento de ação, tais como ação civil pública e ação popular, é que a doutrina tem-se debatido nos últimos tempos.

O fundamento de que a coisa julgada somente ocorre em favor do sujeito passivo também se encontra consagrado em dispositivo do Código Tributário Nacional, o qual determina a extinção do crédito tributário no caso de decisão administrativa contrária à Fazenda Pública. Assim, com o crédito extinto não há o que se discutir, visto que esta norma visa à proteção do indivíduo. Ademais, tem como objetivo aprimorar a eficiência da atividade administrativa perante o administrado.

O objetivo maior do presente estudo é a coisa julgada no PAT, haja vista não haver consenso sobre a coexistência do inciso IX, do art. 156, do CTN e o princípio da inafastabilidade da tutela jurisdicional. De diferente modo ocorre quanto ao inciso X, que se refere à extinção da obrigação tributária em razão de decisão judicial transitada em julgado (coisa julgada formal e material), favorável ao sujeito passivo, ainda mais porque a coisa julgada visa a proteger situações ligadas à certeza e à segurança do direito.

Sobre coisa julgada material, comentam Navarro Coelho, Derzi e Theodoro Jr.:

Nessa hipótese, nem mesmo a ação rescisória – quando se tratar de interpretação da norma tributária, ou seja, de pura *quaestio juris* – tem o condão de fazer renascer um crédito tributário já extinto, pois a obrigação tributária (a relação jurídica) legalmente inexistente. Inexistente não porque a sentença rescindenda assim determinara, mas senão porque uma lei complementar da Constituição – lei material – determinou este efeito para a sentença definitiva: **o fim da obrigação e do crédito tributário correspondente**. Há, portanto, limite material em Direito Tributário oponível ao cabimento da ação rescisória. Pode-se dizer, sem medo de errar, que, em matéria tributária, pelas mesmas razões que impedem o refazimento do lançamento por erro de direito e decretam a extinção da obrigação por auto-revisão administrativa (certa ou errada), inexistente pressuposto (carência de ação) para a ação rescisória de sentença transitada em julgado, em razão de interpretação diversa do direito aplicado à espécie.¹⁷⁴

Vale aqui o cabimento à Súmula 343¹⁷⁵, pelo fato de que esta se coaduna perfeitamente com o Código Tributário Nacional, sobretudo porque enfatiza

¹⁷⁴ COELHO, S. C. N.; DERZI, M. A. M.; THEODORO JR., H. **Da impossibilidade jurídica de ação rescisória de sentença anterior à declaração de constitucionalidade pelo STF, no direito tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997. p. 28.

¹⁷⁵ Súmula 343, do STF – Não cabe ação rescisória por ofensa a literal disposição de lei quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais.

os princípios da certeza, da segurança jurídica, da previsibilidade e da irretroatividade das normas tributárias.

As leis que tratam sobre o PAT, no âmbito federal¹⁷⁶, estadual¹⁷⁷ ou municipal, afirmam que nas decisões favoráveis ao sujeito passivo, quando não recorridas tornam-se definitivas, fato este que enseja a extinção do crédito tributário e conseqüente exoneração dos gravames do litígio.

Como a análise pretendida é a eficácia do resultado ou da decisão no PAT, não se aprofundará no tema da decisão transitada em julgado (pelo Poder Judiciário) e a possibilidade ou não de ingresso de ação rescisória pelas procuradorias.

Sobre o tema da coisa julgada, o problema maior, atualmente, é de que a mesma é relativa, tese que ganha espaço no campo da coisa julgada. Trata-se de questão bastante delicada, que gera grande polêmica entre os doutrinadores.

Os defensores dessa idéia que a coisa julgada é relativa argumentam que o Poder Judiciário pode “equivocadamente” decidir contrariamente à Constituição mesmo já em estado de coisa julgada material, e ainda assim poder ser usado o remédio processual da ação declaratória de nulidade.

Se assente a idéia de que a coisa julgada inconstitucional é nula – situação diversa, portanto, da rescindibilidade –, ressaltam Humberto Teodoro Júnior e Juliana Cordeiro de Faria que o ordenamento jurídico pátrio, ao contrário, por exemplo, do alemão, não prevê expressamente mecanismo de controle da coisa julgada.¹⁷⁸

Cândido Dinamarco é categórico em afirmar que:

[...] o valor das relações jurídicas não é absoluto no sistema, nem o é, portanto a garantia da coisa julgada, porque ambos devem conviver com outro valor de primeiríssima grandeza, que é o da justiça das decisões

¹⁷⁶ Art. 45 do Decreto Federal 70.235/72: “No caso de decisão definitiva favorável ao sujeito passivo, cumpre à autoridade preparadora exonerá-lo, de ofício, dos gravames decorrentes do litígio.”

¹⁷⁷ § 5º do Art. 14 da Lei Estadual paraense nº 6.182/98: “Nos processos contenciosos com decisão inteiramente favorável ao sujeito passivo, tornada definitiva na esfera administrativa, a autoridade competente poderá utilizar, desde logo, a forma de intimação prevista no inciso III do “caput”.”

¹⁷⁸ THEODORO JÚNIOR, H.; FARIA, J. C. de. **A coisa julgada inconstitucional e os instrumentos processuais para o seu controle**. 2.ed. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002. p. 151.

judiciais, constitucionalmente prometido mediante a garantia do acesso à justiça.¹⁷⁹

Na lição de José Augusto Delgado, a segurança jurídica deve imperar quando o ato que a gerou não esteja contaminado por desvios graves que afrontem o ideal de justiça e na hipótese de conflito entre o princípio da coisa julgada e outros postos na constituição, deve-se averiguar, primeiramente, “se há solução pela aplicação do super-princípio da proporcionalidade e da razoabilidade, fazendo prevalece-los no caso concreto”.¹⁸⁰

Ensina Alexy que a solução de conflitos ou tensões entre direitos fundamentais na teoria dos princípios é respondida pela hierarquização dos princípios conflitantes. Para realizar tal hierarquização, procede-se a uma ponderação racional ou argumentativa, feita num enfoque pragmático-argumentativo, indicando qual dos interesses em conflito ou tensão, possui maior ou menor peso no caso concreto.¹⁸¹

Ponderação racional é aquela feita com base em enunciados de precedência, que necessariamente devem ser fundamentados racionalmente. São exemplos de enunciados de precedência: a intenção original do legislador, as conseqüências sociais benéficas ou maléficas da decisão, as opiniões dogmáticas e a jurisprudência.¹⁸²

Esta precedência não é absoluta, e sim uma precedência condicionada, em que se leva em conta o caso concreto, e indicam-se as condições sob as quais um princípio precede ao outro. Sobre outras condições, a questão da precedência pode ser resolvida de forma inversa.¹⁸³

Tarefa árdua para o Judiciário declarar a nulidade ou mesmo a inexistência da sentença inconstitucional transitada em julgado.

¹⁷⁹ DINAMARCO, Cândido Rangel. Relativizar a coisa julgada material. In: NASCIMENTO, Carlos Valder (Coord.). **Coisa julgada inconstitucional**. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002. p. 39.

¹⁸⁰ DELGADO, José Augusto. Editos da coisa julgada e princípios constitucionais. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord.). **Coisa julgada inconstitucional**. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002. p. 114.

¹⁸¹ Robert Alexy, **Teoría de los derechos fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997. p. 92.

¹⁸² Ibid, p. 93.

¹⁸³ Ibid.

Com efeito, se há de se aceitar pacificamente a flexibilização da coisa julgada material, com muito menos rigor a relativização da decisão administrativa irreformável.

3.3.2 Coisa julgada administrativa. Posição da doutrina

É possível apresentar um resumo das posições doutrinárias a respeito do tema.

Há quem afirme que sobre todas as decisões administrativas em matéria tributária, o Poder Judiciário pode ser acionado para rever ou modificar aquelas; existem os que não aceitam, em nenhuma hipótese, que a decisão administrativa definitiva contrária à Fazenda Pública possa ser modificada pelo Poder Judiciário; e ainda outros, que o Poder Judiciário pode rever, mas só em casos devidamente comprovados de fraude, dolo, conluio, corrupção ou qualquer crime de natureza grave, que implique em verdadeiro atentado à moralidade administrativa e lesão ao erário público.

Para melhor análise, serão distribuídos em grupos.

Primeiro grupo: a decisão administrativa definitiva contrária à Fazenda Pública sempre pode ser modificada pelo Poder Judiciário.

Os que defendem a inexistência da **coisa julgada administrativa** fundamentam o seu entendimento-mor em que, perante o Poder Judiciário, qualquer decisão administrativa pode ser modificada, por força do que estabelece o inciso XXXV, do art. 5º, da Constituição da República Federativa do Brasil¹⁸⁴, bem como, no disposto na Súmula nº 473 do Supremo Tribunal Federal¹⁸⁵. Entre esses estão: Aurélio Pitanga Seixas Filho, Edvaldo Brito, Lídia Maria Ribas¹⁸⁶, Rubens Gomes de Sousa, Gilberto de Ulhôa Canto, Celso Ribeiro Bastos¹⁸⁷, Michel Temer¹⁸⁸.

¹⁸⁴ A lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de direito.

¹⁸⁵ A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornem 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 jurisdicional.

¹⁸⁶ RIBAS, Lídia M. L. R. Op. cit., p.153.

¹⁸⁷ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 227.

¹⁸⁸ TEMER, M. Op. cit., p. 168.

Aurélio Pitanga Seixas Filho afirma que é consequência natural e lógica do sistema da separação de poderes baseado em pesos e contrapesos apreciação posterior (controle e revisão) do Poder Judiciário das decisões tomadas pela Administração, a que denomina de Ativa. Rechaça a possibilidade de ser criada uma Administração Judicante, regida por **procedimento** litigioso ou contraditório, com função jurisdicional, porque inevitavelmente se desdobrará em **processo** litigioso no Poder Judiciário, por determinação constitucional.¹⁸⁹

Seixas Filho admite a existência da Administração Judicante ou Contenciosa e concorda que seria um contra-senso a Administração ajuizar uma ação para anular uma decisão administrativa, se essa fosse oriunda da Administração Ativa. Mas, se esta não é titular da decisão final proferida no procedimento administrativo litigioso ou contraditório, nada mais natural que se possa empregar os instrumentos jurisdicionais cabíveis para corrigir um erro na manifestação da vontade que não foi seu, e sim da Administração Judicante.¹⁹⁰

Um dos argumentos de Seixas é que os órgãos colegiados de composição paritária não pertencem nem podem representar a Administração Pública, porque a metade desses julgadores administrativos não são servidores públicos. Portanto, não fazem parte da Administração Ativa.¹⁹¹

Para Seixas, a existência de coisa julgada perante a Administração é injusta e ilegítima porque fere o princípio da isonomia, onde somente o contribuinte teria o direito de questionar no judiciário a decisão paritária.¹⁹²

Edvaldo Brito afirma que o acesso ao Judiciário não pode ser negado à Administração, apesar de tentadora a interpretação no sentido de que o disposto no inciso XXXV do art. 5º, da CF, seria apenas um direito fundamental do administrado, e não do Poder Público. Mas, essa compreensão confrontaria o próprio sistema constitucional, referindo-se ao princípio da isonomia.¹⁹³

Como entendia que as decisões administrativas não poderiam fazer coisa julgada, de Rubens Gomes de Souza apresentou proposta para que a

¹⁸⁹ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Op. cit., p. 41.

¹⁹⁰ Ibid, p. 47.

¹⁹¹ Ibid, p. 46-7.

¹⁹² Ibid, p.47.

¹⁹³ BRITO, Edvaldo. **Problemas de processo judicial tributário**. (Coord.) Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 1999. p.114-115. v. 3.

Fazenda Pública pudesse propor em juízo ação para anular as decisões do Conselho de Contribuintes que fossem desfavoráveis ao Fisco. Sua finalidade era de evitar possível recurso hierárquico ao Ministro da Fazenda, porque esse abalaria a confiança do contribuinte, principalmente do contribuinte leigo, em todo o sistema de garantias do processo administrativo.¹⁹⁴

Gilberto de Ulhôa Canto compactuava desse mesmo posicionamento de Rubens Gomes de Sousa.¹⁹⁵

O argumento mais forte daqueles que negam a existência de coisa julgada administrativa é que a lei infraconstitucional não pode restringir a garantia constitucional estabelecida por meio de princípios, tais como: o do controle jurisdicional da Administração, o da revogabilidade dos atos administrativos, o da uma jurisdição, o da legalidade, o da isonomia.

Dentre outros são, em síntese, os seguintes:

- o A apreciação posterior pelo Poder Judiciário das decisões tomadas pela Administração é consequência natural e lógica da separação de Poderes, cabendo a este exclusivamente controlar e revisar, **terminativamente**, os atos e decisões da Administração, independente de esses terem sido favoráveis ou contrários à Fazenda Pública;
- o Os órgãos julgadores administrativos decidem consoante a legalidade, mas no sistema brasileiro de jurisdição única não se poderá admitir qualquer hipótese de **coisa julgada** no âmbito administrativo;
- o Ao Poder Judiciário compete a última palavra na preservação da plenitude da ordem jurídica, desde que seja demonstrado **erro de direito** na decisão administrativa;
- o A Fazenda Pública pode ingressar em juízo, pedindo ao Poder Judiciário que anule um ato de um órgão judicante da pessoa jurídica a que diz respeito, baseado numa igualdade de posições jurídicas com os particulares;

¹⁹⁴ SOUSA, Rubens Gomes de. Op. cit., p. 58-9.

¹⁹⁵ CANTO, Gilberto de Ulhôa. Op. cit., p. 77-8.

- o A finalidade do processo é a de prevalecer à lei, qualquer restrição que implique afastar o pronunciamento em última instância do Poder Judiciário é como frustrar a universalidade da jurisdição;
- o A Administração Judicante não tem representatividade sobre a vontade da Administração Pública, mas tão-somente da vontade dos julgadores, por isso, em não sendo titular da decisão final proferida no PAT, pode a Administração Pública utilizar os meios jurisdicionais a fim de corrigir erros da Administração Judicante.

Segundo grupo: não aceitam em nenhuma hipótese que a decisão administrativa definitiva contrária à Fazenda Pública possa ser modificada pelo Poder Judiciário.

Sérgio André da Silva entende por decisão irreformável aquela que seja definitiva na órbita administrativa, não podendo ser objeto de ação anulatória. Por outro, segundo os artigos 42 e 45, do Decreto nº. 70.235/72, conclui que “proferida decisão final no processo administrativo fiscal, há a preclusão de seu critério jurídico para a Fazenda, de forma que a mesma se torna imutável para a Administração Pública”.¹⁹⁶

No dizer de Celso Bandeira de Mello, o fundamento jurídico mais evidente para a existência da “coisa julgada administrativa” reside nos princípios da segurança jurídica e da lealdade e boa fé na esfera administrativa.¹⁹⁷

Paulo de Barros Carvalho critica a parte final do inciso IX, afirmando ser inútil, uma vez que se já percorrido o *iter* procedimental do PAT e concluindo o próprio ente tributante que é ilegal o lançamento ou inexistente a relação jurídica tributária, não faz o menor sentido propositura de ação anulatória para esse tipo de decisão. No caso de reconhecimento de inexistência de relação jurídica, é um contra-senso atribuir o predicado “causa extintiva”, justificando que é impossível suprimir aquilo que não existe. Ainda, se a decisão voltou-se contra a ilegalidade do ato de lançamento, que formalizou um crédito tributário existente, e se não houver fluído o prazo decadencial, cabe à Fazenda Pública efetuar novo lançamento.¹⁹⁸

¹⁹⁶ SILVA, Sérgio André. Questionamento judicial, pela Fazenda Nacional, de decisão administrativa final: análise do parecer PGFN/CRJ Nº 1.087/2004. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 109, p. 96, 2004.

¹⁹⁷ Ibid, 1998, p.427.

¹⁹⁸ BARROS, Paulo de Barros. 2000, Op. cit., p. 319-320.

Retira-se desse posicionamento uma nova interpretação para a decadência tributária, vez que antes era entendimento quase unânime que, a partir da decisão definitiva anulatória do lançamento, abria-se prazo de mais cinco anos para novo lançamento.¹⁹⁹

Em suma, para Paulo, a decisão administrativa irreformável não extingue por si só o crédito tributário, ou ela se dá pela falta de crédito tributário ou em face da decadência do direito de lançar.

Ives Gandra é incisivo ao afirmar que a Fazenda Pública não tem o direito de se “autocontestar” por suposta lesão que teria quando ela própria reconheceu que não sofreu algum dano. Segundo ele, admitir esse direito acarreta ao contribuinte absoluta insegurança jurídica.²⁰⁰

Eduardo Bottalo ensina que as decisões administrativas em matéria tributária se apresentam de modo diferente para o contribuinte e para a Administração Pública. As decisões contra o contribuinte são sempre passíveis de revisão pelo Poder Judiciário, ao passo que a favor do contribuinte, são decisões definitivas, porque geram direitos subjetivos a este.²⁰¹

Ruy Barbosa Nogueira admite que o PAT pode desenvolver-se em uma só esfera ou em dois planos. Assim, na administrativa e, em seguida, na judicial, ou em apenas em uma delas. Esta última, caso em que a solução dada pela Fazenda Pública seja favorável ao contribuinte ou mesmo que desfavorável, e ele se conforma com a decisão. Assim o caso deve terminar na fase administrativa.²⁰²

Fabretti diz que o inciso IX do artigo 156, do CTN, corresponde ao término de um processo no âmbito da administração pública, e que os órgãos superiores de instâncias administrativas têm poderes para proferir decisões

¹⁹⁹ Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:
[...] II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

²⁰⁰ MARTINS, Ives Gandra. **Processo administrativo tributário**. 2.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 78.

²⁰¹ BOTALLO, Eduardo Domingos. **Princípios gerais do processo administrativo tributário**. São Paulo: RDT 1/46, 1977. p. 54.

²⁰² NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 247.

irreformáveis contra as quais não existam mais recursos quando contrárias à Fazenda Pública.²⁰³

Segundo Djalma Bittar, operando os três Poderes de modo independente no desenvolvimento de suas funções típicas e atípicas, implica admitir que os efeitos da decisão proferida no âmbito do PAT, quando favorável ao sujeito passivo, faz coisa julgada administrativa, por ser inadmissível recurso à via judicial visando a reformulação da sua própria vontade.²⁰⁴

Ricardo Lobo Torres afirma que quando o CTN define decisão administrativa irreformável suscetível de extinguir o crédito tributário que não possa ser objeto de ação anulatória, a lei quis referir-se a uma ação que venha a ser proposta pela Fazenda Pública, que sequer existe no ordenamento jurídico, e acrescenta que, em verdade, o objetivo frustrado do CTN foi o de eliminar o recurso hierárquico das decisões do Conselho de Contribuintes.²⁰⁵

Marco Aurélio Greco ensina que não cabe à Fazenda Pública, como parte, propor ação anulatória de decisão administrativa por ela mesma proferida, visto que é o credor concluindo que não existe o crédito.²⁰⁶

Hugo de Brito Machado não compreende como pode o Estado-Administração pedir proteção ao Estado-Jurisdição, que por ficção jurídica foi criado tão apenas para proteger aqueles que não são dotados de poder, obviamente contra os que, corporificando o Estado-Administração, eventualmente descumpram seus deveres e praticam atos contrários à ordem jurídica estabelecida.²⁰⁷

Diva Malerbi ensina que o cidadão que foi buscar o seu direito no PAT deve exigir a proteção da confiança depositada, amparado no princípio da segurança jurídica. Afirma que não pode haver exercício ilimitado de poder de dizer o direito, e que o efeito é vinculante para a própria Administração Pública das decisões em processo administrativo tributário, por seus órgãos de julgamento. E

²⁰³ FABRETTI, Láudio Camargo. **Código tributário nacional comentado**. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 135.

²⁰⁴ BITTAR, Djalma. **Relação jurídica tributária instrumental**. São Paulo: Ltr, 2002. p.106.

²⁰⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Comentários ao código tributário nacional**. (Coord.) Ives Gandra da Silva Martins, 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 338.

²⁰⁶ GRECO, Marco Aurélio. **Processo administrativo tributário**. (Coord.) Ives Gandra da Silva Martins, 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 706.

²⁰⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Processo administrativo tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 156.

que somente assim, a segurança jurídica e a proteção de confiança, valores elementares do Estado Democrático de Direito, podem ser assegurados pelo 'instrumento do processo administrativo'. Como consequência deste efeito vinculativo, a insuscetibilidade da revisão judiciária dessas decisões administrativas tomadas pela Administração Pública judicante, na qual o cidadão tenha confiado, por iniciativa da própria Administração Pública.²⁰⁸

José Eduardo Soares de Mello entende que admitir a possibilidade da Fazenda Pública ajuizar ação contra ela mesma é conferir total desprestígio dos seus órgãos julgadores, e que as Súmulas n.º 346 e n.º 473, do STF, não podem ser invocadas para esse ajuizamento, por tratar-se de atos atípicos de jurisdição.²⁰⁹

Em obra coletiva, Marcus Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López afirmam que a garantia constitucional de acesso ao Poder Judiciário não pode ser invocada por quem tem a competência legal para defender a Fazenda Pública, na tentativa de recorrer de decisão final que lhe for desfavorável, porque a decisão administrativa foi manifestada por órgão de composição paritária (representantes da Fazenda e dos contribuintes), cuja existência seria irrazoável.²¹⁰

O entendimento do Professor Sacha Calmon Navarro Coelho é que ninguém pode ir a juízo contra ato próprio, por falta de interesse de agir; o mestre afirma que "a decisão administrativa definitiva, contra a Fazenda Pública, certa ou errada, constitucional ou não, extingue a obrigação tributária"; assim, conclui que "inexiste no direito brasileiro ação anulatória de ato administrativo formalmente válido praticado pela Administração, sendo ela própria a autora".²¹¹

Schubert de Farias Machado afirma que a decisão terminativa do PAT é definitiva para o ente tributante, porque consiste no ato final do acerto do

²⁰⁸ MALERBI, Diva. **Processo administrativo tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 131.

²⁰⁹ MELLO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 3.ed. São Paulo: Dialética, 2002. p. 271.

²¹⁰ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. **Processo administrativo tributário federal comentado**. São Paulo: Dialética. 2002. p. 364-5.

²¹¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Processo administrativo tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999. p. 190.

crédito tributário, pelo qual a Administração Tributária, que controla a legalidade do lançamento, decide “não lançar” o tributo.²¹²

Valdir de Oliveira Rocha ensina que “a inobservância da coisa decidida administrativa pela Administração constituiria um sem-sentido esfacelador do próprio Poder que a exerceu”.²¹³

Do exposto acima, em resumo, podem ser retirados os argumentos mais fortemente defendidos:

- o O princípio da separação dos poderes precisa ser atualizado de modo a se adequar à realidade dos tempos atuais, em que a idéia de poder executivo limitado a funções administrativas e de execução, cede espaço a novo modelo em que se lhe atribui funções de natureza jurisdicional, como ocorre na Constituição da República Federativa do Brasil, cujo artigo 5º, inciso LV, faz referência expressa ao processo administrativo;
- o A atitude do julgador administrativo não pode ser comparada à atitude dos funcionários públicos em geral, uma vez que o primeiro tem por função julgar a legalidade dos atos administrativos;
- o Os membros da administração pública são subordinados à lei e, portanto, à Constituição, que é a lei máxima;
- o O Poder Executivo também tem como finalidade a realização da justiça;
- o É um contra-senso a Administração ajuizar ação contra decisão administrativa que ela mesma proferiu, já que resultou de sua própria manifestação da vontade.
- o Falta de interesse de agir: ninguém pode ir a juízo para impugnar ato próprio;
- o O inciso XXXV do art. 5º da CRFB/1988 não ampara a Administração Pública: tal dispositivo encontra-se inserido no Título que trata dos direitos e das garantias fundamentais individuais;

²¹² MACHADO, Schubert de Farias. A decisão definitiva no processo administrativo tributário e o ingresso da Fazenda Pública em juízo. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 76, p.106, 2002.

²¹³ ROCHA, Valdir de Oliveira. **O novo processo administrativo tributário**. São Paulo: IOB, 1993. p. 36.

- o Violação ao princípio da moralidade: admitir tal possibilidade retiraria a legitimidade do processo administrativo, porquanto a Administração geraria para o administrado o ônus de ainda arcar com todos os ‘pesares’ de um processo judicial, mesmo após ter reconhecido, após a tramitação de todo um processo administrativo, a procedência do seu pleito;
- o Se a Administração Pública já dispõe de um meio próprio – o PAT – para julgar definitivamente suas decisões, seria outorgar-lhe privilégio demais a possibilidade de ainda buscar a tutela jurisdicional do Estado-juiz – contrariando o Princípio da Isonomia;
- o Incompetência do Poder Judiciário em face do art. 142 do CTN - competência privativa de lançar da autoridade administrativa.

Assim, essa corrente doutrinária admite a chamada “coisa julgada administrativa” em matéria fiscal.

Terceiro grupo: são os que aceitam que a decisão administrativa contrária à Fazenda Pública possa ser modificada pelo Poder Judiciário, mas não em qualquer hipótese, de vez que cada autor defende seu ponto de vista.

Hely Lopes Meirelles, afirma a existência da **coisa julgada administrativa**, mas apenas de caráter formal e não material, no sentido de que ela acarreta a preclusão de direitos no processo onde foi proferida, restringindo-se, portanto, a definitividade de seus efeitos ao âmbito interno da Administração, uma vez que, segundo a regra do artigo 5º, inciso XXXV, da CRFB/1988, nenhuma lesão ou ameaça de direitos fica invulnerável à apreciação do Poder Judiciário.

Além disso, a preclusão administrativa opera seus efeitos em relação a terceiros ou em relação a seus destinatários, e jamais para a própria Administração, que tem o poder-dever de rever seus próprios atos quando constatada qualquer lesão ao Erário ou violação aos princípios básicos que comandam toda atuação da máquina administrativa e de seus agentes, expressos no artigo 37 da Magna Carta.

214

Mesmo com esse entendimento, Hely ressalta que o julgamento administrativo não é ato discricionário, e sim vinculado ao devido processo legal e

²¹⁴ MEIRELLES, Hely. Op. cit., p. 582.

que se o julgamento de processo administrativo fosse discricionário, não haveria necessidade de procedimento²¹⁵. Rejeita expressamente a possibilidade de haver recurso de um Poder a outro, porque isto confundiria as funções e comprometeria a independência que a Constituição da República quer tanto preservar²¹⁶. Ao Poder Judiciário não se permite pronunciar sobre mérito administrativo²¹⁷. Nos atos vinculados não se fala em mérito, visto que toda a atuação do Poder Executivo se resume no atendimento das imposições legais.

Nesses casos a conduta do administrador se confunde com a do juiz na aplicação da lei, diferente do que ocorre nos atos discricionários, a Administração decide livremente e sem possibilidade de correção judicial, salvo quando caracterizar excesso ou desvio de poder.²¹⁸

Hely adverte que não se deve confundir ato jurisdicional com ato judicial. “Jurisdição é a atividade de **dizer o direito**, de **decidir** na sua esfera de competência. E tanto decide o Judiciário como o Executivo e até o Legislativo, quando interpretam e aplicam a lei.” Afirma o autor que todos os Poderes e órgãos exercem jurisdição, mas somente o Poder Judiciário tem o monopólio da jurisdição judicial, ou seja, de decidir com força de coisa julgada, definitiva e irreformável por via recursal ou por lei subsequente. Por fim conclui que há **coisa julgada administrativa** e **coisa julgada judicial**, que não podem confundir-se porque resultam de jurisdições diferentes.²¹⁹

Alberto Xavier entende ser corolário do princípio da jurisdicionalização da solução das lides em matéria tributária o efeito vinculante, para a própria Administração, das decisões proferidas em processo administrativo tributário. Embora as decisões não tenham força de coisa julgada material, têm força semelhante à da coisa julgada formal, a que chama de **caso julgado**, que são vinculantes para a Fazenda Pública, não podendo a própria Fazenda reabrir o debate nem na esfera administrativa, nem na judicial.²²⁰

²¹⁵ Ibid, p. 590.

²¹⁶ Ibid, p. 581.

²¹⁷ Segundo orientação do STF, RDA 42/ 227.

²¹⁸ Ibid, p. 605.

²¹⁹ Ibid, p. 582.

²²⁰ XAVIER, Alberto. **Do lançamento**: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 320-1.

A nosso ver, esse autor admite, implicitamente, a possibilidade de revisão judicial para a situação a ser provocada por terceiro, nunca pela Fazenda Pública.

Nessa linha de raciocínio, Luiz Fernando Mussolini Júnior tem como verdadeira a assertiva de que as decisões administrativas em matéria tributária contrárias à Fazenda Pública podem, em tese, uma vez que represente, casuisticamente, ato lesivo ao patrimônio público ou à moralidade administrativa, serem passíveis de revisão judicial, tão-só pela via da **ação popular**²²¹, nunca cabível ação civil pública de iniciativa do Ministério Público, porque este não tem legitimidade ativa para propô-la, na forma da Lei n.º 7.347/85.²²²

Fernando Scaff afirma ser plenamente possível que a Fazenda Pública possa ingressar em juízo para desconstituir decisão administrativa a ela contrária, mas ressalta que não pode ser um julgado qualquer, apenas aquele em que “a arguição de inconstitucionalidade tenha sido superada pelo STF fazendo prevalecer a presunção de constitucionalidade da norma”, ou seja, em caso de não apreciação pelos conselhos e tribunais administrativos de norma posteriormente considerada constitucional pelo STF.²²³

3.3.3 Coisa julgada administrativa. Posição da jurisprudência

No processo administrativo tributário brasileiro, há firmado o entendimento de que as decisões exaradas pela Administração Fazendária são para ela vinculantes, ou seja, fazem coisa julgada formal. Logo, uma vez exauridos os meios de defesa administrativa, tornam-se irretratáveis administrativamente, e não se pode mais modificar o que restou decidido no mesmo processo pela autoridade fiscal, face à exegese da legislação processual tributária das Fazendas Públicas brasileiras.

²²¹ Art. 5º, inciso LXXIII, da Constituição da república Federativa do Brasil.

²²² MUSSOLINI JÚNIOR, Luiz Fernando. **Processo administrativo tributário**: das decisões terminativas contrárias à fazenda pública. São Paulo: Manole, 2004. p. 126.

²²³ SCAFF, Fernando Facury. Processo tributário e estado democrático de direito. In: **Processo administrativo tributário** (Coord.) Ives Gandra da Silva Martins, 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 551.

Diferentemente do que se verifica na doutrina, o mesmo não acontece na jurisprudência brasileira. O Poder Judiciário tem acolhido tal tese, baseado na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, como se pode verificar em alguns julgados a seguir destacados.

Em 02.12.1969, o STF pronunciou-se, através do Recurso RE68253-PR²²⁴, para reconhecer que a decisão proferida pela autoridade fiscal tem força de coisa julgada, sobretudo quando gerar direito subjetivo ao contribuinte:

Recurso Extraordinário nº. 68.253, Paraná (jurisdição preventiva), 1ª turma, STF

Recorrente: Distribuidora Lotérica do Paraná Ltda.

Recorrida: União Federal

Ementa: Coisa julgada fiscal e direito subjetivo. A decisão proferida pela autoridade fiscal, embora de instância administrativa, tem, em relação ao fisco, força vinculatória, equivalente à da coisa julgada, principalmente quando gerou aquela decisão direito subjetivo para o contribuinte. Recurso extraordinário conhecido e provido. Decisão unânime. Presidente: Luiz Gallotti; Relator: Raphael de Barros Monteiro; Presentes: Ministros Amaral Santos, Djaci Falcão e Aliomar Baleeiro. (Aud. de Publ. de 6/5/1970).

No dia seguinte, em 03.12.1969, o STF editou a Súmula n.º 473 do STF, transcrita na íntegra:

[...] 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.

Parece que a citada Súmula, reconhecendo na autotutela administrativa inclusive o poder de anular seus atos quando eivados de nulidade, porque deles não se originam direitos, vem a contrapor-se com o entendimento jurisprudencial do dia anterior e também do momento atual. Logo, não se pode esquecer que à época de sua edição o ordenamento constitucional era outro, por isso a mesma deve ser interpretada teleologicamente, bem como o seu alcance ao processo administrativo tributário.

O Superior Tribunal de Justiça rejeitou a tese de imprescritibilidade da Administração Pública na falta de lei específica, reconhecendo que o princípio da

²²⁴ No mesmo sentido: STJ MS - Mandado de Segurança – 8810, Processo: 200201701021/DF, Primeira Seção, Data da decisão: 13/08/2003, Fonte DJ de: 06/10/2003, Página: 197 RDR Vol.: 00027 Página: 226, Relator(a) Humberto Gomes de Barros.

segurança jurídica representa um dos pilares do Estado Democrático de Direito, por isso é limitado o poder de autotutela do Estado em cinco anos.

[...] não pode o administrado ficar sujeito indefinidamente ao poder de autotutela do Estado, sob pena de desestabilizar um dos pilares mestres do estado democrático de direito, qual seja, o princípio da segurança das relações jurídicas.²²⁵

Se for assente que a Administração pode cancelar seus atos, também o é que por força do princípio da segurança jurídica obedece aos direitos adquiridos e reembolsa eventuais prejuízos pelos seus atos ilícitos ou originariamente lícitos, como consectário do controle jurisdicional e das responsabilidades dos atos da Administração. [...] Em consequência, não é absoluto o poder do administrador, conforma insinua a Súmula 473.²²⁶

A vasta jurisprudência do STJ tem admitido a anulação de seus próprios atos pela Administração, no entanto, também exige o respeito ao devido processo legal, com os consectários do contraditório e da ampla defesa, ante a incidência do cânone da inafastabilidade da jurisdição, daí a afirmação de poder não absoluto do administrador.

Quanto à possibilidade de o Ministro da Fazenda poder cassar decisões do Conselho de Contribuintes em que julga ter havido “erro” no julgamento, assim decidiu o STJ:

[..] A competência ministerial para controlar os atos da administração pressupõe a existência de algo descontrolado, não incide nas hipóteses em que o órgão controlado se conteve no âmbito de sua competência e do devido processo legal.

O controle do Ministro da Fazenda (Arts. 19 e 20 do DL 200/67) sobre os acórdãos dos conselhos de contribuintes tem como escopo e limite o reparo de nulidades. Não é lícito ao Ministro cassar tais decisões, sob o argumento de que o colegiado **errou** na interpretação da Lei.

As decisões do conselho de contribuintes, quando não recorridas, tornam-se definitivas, cumprindo à Administração, de ofício, “exonerar o sujeito passivo **dos gravames decorrentes do litígio**” (Dec. 70.235/72, Art. 45).

Ao dar curso a apelo contra decisão definitiva de conselho de contribuintes, o Ministro da Fazenda põe em risco direito líquido e certo do beneficiário da decisão recorrida.²²⁷

²²⁵ STJ, REsp. nº 645856/RS, j. 24.08.04, pub. DJU 13.09.04, p. 291.

²²⁶ STJ, REsp. nº 402638/DF, j. 03.04.03, pub. DJU 02.06.03, p.187; RDDP vol. n.º 5, p. 237.

²²⁷ No mesmo sentido: STJ MS - Mandado de Segurança – 8810, Processo: 2002/01701021/DF, Primeira Seção, Data da decisão: 13/08/2003, Fonte DJ de: 06/10/2003, Página: 197 RDR Vol.: 00027 Página: 226, Relator(a) Humberto Gomes de Barros.

O acórdão citado diz respeito à impetração de Mandado de Segurança por CCF – Fundo de Pensão contra ato do Ministro da Fazenda que conheceu recurso hierárquico interposto contra decisão contrária à Fazenda Pública Federal unânime do Conselho de Contribuintes.

O recurso hierárquico foi interposto, sob os argumentos de que:

a) o DL 200/67 atribui competência ao Ministro da Fazenda, para supervisionar e controlar órgãos que lhe são subordinados;

b) o Superior Tribunal de Justiça, em acórdão formado no MS 6.737, proclamou que o recurso hierárquico insere-se no âmbito da supervisão ministerial.

O Ministro relator Humberto Barros fundamentou seu voto em que o ordenamento jurídico determina que as decisões definitivas devem ser prontamente executadas, que a impetrante do Mandado de Segurança, neste processo, tem direito líquido e certo ao cumprimento do preceito contido no artigo 45 do Decreto n. 70.235/72, posto que, ao determinar que o teratológico “recurso hierárquico” se desenvolva, o Ministro da Fazenda coloca tal direito em risco. Vislumbra evidente ameaça a direito líquido e certo da impetrante. Assim, concedeu o Mandado de Segurança, para determinar ao Ministro da Fazenda que se abstenha de processar o “recurso hierárquico” contra a decisão definitiva do Conselho de Contribuintes.

A ministra Eliana Calmon proferiu seu voto entendendo que houve preclusão para a Fazenda, não admitindo que o Ministro da Fazenda seja detentor de um poder de revisão global de todas as decisões do Conselho de Contribuintes. De diferente modo seria se houvesse nulidade do ato administrativo, porque estaria esse ato submetido ao prazo maior de preclusão, cinco anos. Não havendo o aspecto da nulidade, acompanhou inteiramente o voto do Ministro-Relator, concedendo a segurança requerida.

A mesma linha de pensamento do STJ vem sendo seguida pelos tribunais não superiores, conforme abaixo demonstrado:

[...] Decisão Administrativa - Força Vinculatória Para o Fisco. A decisão proferida pela autoridade fiscal, embora de instância administrativa, tem em relação ao Fisco força vinculatória, equivalente à coisa julgada, principalmente quando gerou aquela decisão direito subjetivo para o contribuinte. (TFR, Ac. da 1a T, publ. em 14.11.74, AMS 72.812 -SP, Rel.Min.Moacir Catunda)

Tributário e Administrativo. Conselho de Contribuintes. Coisa Julgada Administrativa.

1. Não pode a Administração cobrar crédito tributário cujo lançamento foi considerado nulo pelo Conselho de Contribuintes, sob pena de ofensa à coisa julgada administrativa.
2. Apelação e remessa oficial improvidas. (Ac. um da 1ª T. do TRF 4ª R. Rel. Juiz Fernando Quadros da Silva - AC/MS 96.04.1590-4 PR, julg. 20.04.1999 - DJU 2 de 16.06.1999, pág. 329)

Tributário. Reapreciação de matéria deduzida em Processo Administrativo. Impossibilidade Face à Coisa Julgada Administrativa. Certidão Negativa de Débito. Direito Líquido e Certo.

1. Dos Documentos acostados aos autos, consta-se a reapreciação da matéria em processo administrativo, o que é vedado na via administrativa em prol da estabilidade das relações entre as partes, e em respeito à "coisa julgada administrativa".
2. Tendo a certidão negativa de débito sido negada em razão da conclusão obtida em processo administrativo reaberto, e diante de sua imodificabilidade na via administrativa, indiscutível resta o direito líquido e certo à referida certidão negativa de débito.
3. Remessa oficial improvida. (Ac. da 2ª T do TRF da 5ª R – Rel. Juiz Petrócio Ferreira - REO nº 53787/Ce- DJU 30.01.1999, p.182).

Contraditoriamente a outrora reconhecida eficácia de durabilidade e intangibilidade das decisões administrativas, fatos atuais, citados no capítulo anterior, evidenciam a incontestável vulnerabilidade das mesmas.

3.3.4 Coisa julgada administrativa. Posição da autora

Ao avaliar as considerações da doutrina sobre coisa julgada no PAT, encontram-se fortes razões para rechaçar a fundamentação de que o Poder Judiciário é detentor do monopólio da jurisdição e por isso qualquer decisão administrativa pode ser revista por ele, por força do que dispõe o inciso XXXV, do artigo 5º, da CRFB/1988 e a Súmula nº 473 do Supremo Tribunal Federal, linha de pensamento do **Primeiro grupo**.

Na verdade, o monopólio que a doutrina pátria reconhece como amplo poder de controle do Poder Judiciário representa apenas um regime autoritário de intervenção judiciária nos assuntos administrativos.

Para reforçar esse posicionamento, cabe trazer a afirmação que, em 1948, fez Marcel Waline, apud Aragão, de que o sistema de unidade da jurisdição “desconhece as reais necessidades da administração, submetendo-a as ordens da

autoridade judiciária, o que constitui negação ou desconhecimento do princípio de autonomia dos órgãos administrativos”.²²⁸

Pensar de modo diferente é tratar com verdadeiro descaso a dignidade humana.

A linha de pensamento proposta pela corrente doutrinária do **Segundo grupo**, a qual não aceita que a decisão administrativa irreformável contrária à Fazenda Pública possa ser modificada pelo Poder Judiciário, em princípio, parece correta na maior parte de sua fundamentação, especialmente quando afirma que:

- o A coisa julgada administrativa reside nos princípios da segurança jurídica e da boa fé;
- o Não cabe Ação Anulatória contra decisões administrativas em que o próprio ente tributante concluiu pela ilegalidade do lançamento ou inexistência da relação jurídica tributária, por ausência de previsão legal, podendo no primeiro caso ser renovado o lançamento antes de fluído o prazo decadencial;
- o A Ação Anulatória referida pelo CTN teve como objetivo “frustrado” eliminar o recurso hierárquico das decisões de instâncias administrativas superiores;
- o As decisões favoráveis ao sujeito passivo lhe geram direitos subjetivos;
- o Os órgãos superiores de instâncias administrativas têm poderes para proferir decisões irreformáveis;
- o Há o efeito vinculante para a Administração Pública nas decisões administrativas, mesmo que contrárias a ela mesma, e que só assim valores elementares do Estado Democrático de Direito (segurança jurídica e proteção de confiança) podem ser assegurados;
- o Há ausência de interesse de agir em possível ação anulatória proposta pela Fazenda Pública contra próprio ato administrativo formalmente válido;
- o O inciso XXXV do art. 5º da CRFB/1988 encontra-se inserido no Título que trata dos direitos e garantias individuais, pois que o Estado-Jurisdição foi criado para proteger aqueles que não são detentores de poder, que não é o caso do Estado-Administração.

²²⁸ Apud ARAGÃO, J. Guilherme de. A justiça administrativa no Brasil. **Cadernos de administração pública**. Escola Brasileira de Administração Pública. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1955.p. 42.

Ainda que fortes os argumentos acima, não se pode defender a única idéia de que as decisões administrativas contrárias à Fazenda Pública nunca poderão ser revistas pelo Poder Judiciário, uma vez que é preciso admitir-se a possibilidade de decisões que possam ferir mortalmente a moralidade administrativa, que é princípio constitucional de grande valor.

Desse modo, não se critica a possibilidade de revisão de decisão final na esfera administrativa eivada de grave vício. O que aqui se defende é que os processos regulares devem ser respeitados e prestigiados. Concorde-se que se a decisão foi tomada sem amparo no sistema normativo vigente e/ou com motivações escusas e particulares, devidamente comprovadas, pode sim ser passível de revisão judicial. Ora, já se aceita até que as decisões proferidas pelo próprio Poder Judiciário podem sofrer revisão, mesmo transitadas em julgado (relativização da coisa julgada).

É cediço que Hely Lopes Meirelles ainda é um dos mais nomes respeitáveis do direito administrativo brasileiro. O mestre sabia o que teorizava quando afirmou que o julgamento administrativo não é ato discricionário e sim vinculado ao devido processo legal, e por assim ser, não se permite que o Poder Judiciário possa pronunciar-se sobre mérito administrativo. Ainda, que o Poder Executivo atua no atendimento das imposições legais e que nesse tipo de conduta, o administrador se confunde com a do juiz. Advertiu que não se deve confundir ato judicial com ato jurisdicional, e que este é a atividade de dizer o direito em sua esfera de competência, podendo ser pelo Judiciário, Executivo ou Legislativo, vez que todos esses poderes exercem jurisdição, mas só o Poder Judiciário tem competência para o exercício da **jurisdição judicial**.

Foi de extrema relevância ao estudo o ensinamento desse mestre quando reconheceu a existência de **coisa julgada administrativa**, que não pode ser confundida com a **coisa julgada judicial**.

No que diz respeito à tese apresentada por Fernando Scaff, apesar de implícito, esse autor defende a possibilidade de a Fazenda Pública deixar de aplicar lei a fato concreto quando entender inconstitucional. Assim, se essa decisão for contrária à Fazenda Pública, e, mais tarde o STF julgar a ação de inconstitucionalidade fazendo prevalecer como norma constitucional, caberia ação revisional dessa decisão administrativa, supondo como única hipótese de revisão de decisão administrativa pelo Poder Judiciário.

Concorda-se com Scaff quanto a essa possibilidade de revisão, mas não como única.

Acerca do que Alberto Xavier chama de **caso julgado**, corrobora-se com sua tese quando defende ser corolário do princípio da jurisdicionalização da solução das lides em matéria tributária o efeito vinculante para a própria Administração, que, embora essas decisões não tenham força de coisa julgada material, têm força semelhante à da coisa julgada formal, não podendo a própria Fazenda reabrir o debate nem na esfera administrativa, nem na judicial.²²⁹

Se a Fazenda não pode ser autora de ação revisional, entende-se que a possibilidade de revisão judicial para a situação a ser provocada só possa ser feita por terceiro. Nesse mesmo sentido, entende-se que tanto a Fazenda Pública como o administrado são carecedores do direito de ação para modificar, no Poder Judiciário, o decidido contrário à Fazenda Pública.

Desse modo, pensa-se que a harmonização processual entre as esferas administrativa e judicial sonhada por Rubens Gomes de Sousa²³⁰ e a antítese (equilíbrio) de Aragão²³¹ estaria concretizada.²³²

Mostra-se irrelevante à discussão de que o resultado final administrativo desfavorável à Fazenda Pública possa ser considerado como **definitivo** ou **irreformável**, **coisa julgada formal** ou **caso julgado**, o importante é aceitar a existência da **coisa julgada administrativa**, com força semelhante à da coisa julgada formal, admitindo-se a possibilidade de ser cabível ação de revisão pelo Poder Judiciário nos casos devidamente comprovados de fraude, dolo, conluio, corrupção ou qualquer ato lesivo ao patrimônio público ou à moralidade administrativa, proposta por qualquer cidadão, exceto pela própria Fazenda Pública.

²²⁹ XAVIER, Alberto. op. cit., p.320-1.

²³⁰ SOUSA, Rubens Gomes de. Revisão judicial dos atos administrativos em matéria tributária por iniciativa da própria Administração. **Revista de Direito Administrativo**. São Paulo, p. 64-5, 1952.

²³¹ ARAGÃO J. Guilherme de. Op. cit., p. 42.

²³² Tramita no Congresso Nacional a PEC n.º 578/2002, cuja idéia central é substituir os atuais órgãos de julgamento administrativo de segunda instância, em matéria fiscal e previdenciária, em verdadeiros tribunais, dotados de maior poder de cognição. Dispõe também sobre a possibilidade de o Judiciário recorrer de decisões consideradas definitivas pela legislação processual tributária administrativa, mas somente nos casos específicos: ofensa à Constituição, tratado ou lei; interpretação divergente daquela realizada por Tribunais superiores; oposição manifesta à prova dos autos.

Assim, é que se vislumbra como mais acertada a tese que reconhece a eficácia, mesmo que relativa, do resultado definitivo nas decisões em processo administrativo tributário, nas soluções dadas pela própria Fazenda Pública de maneira favorável ao sujeito passivo, seja para declarar a nulidade do lançamento, que pode ser renovado dentro do prazo decadencial, seja para declarar a inexistência da relação jurídica tributária.

Aceita-se como entendimento mais correto, que dos instrumentos judiciais cabíveis para a revisão do ato administrativo pelo Poder Judiciário, é possível apenas a **ação popular**²³³, tendo como parte interessada qualquer cidadão, no gozo dos seus direitos civis e políticos²³⁴.

A ação do Estado na função administrativa deve preservar a segurança jurídica, a boa-fé, e, sobretudo, a dignidade da pessoa humana, por decorrência direta da norma constitucional posta. Isso tudo porque, a instabilidade não se coaduna com o Estado Democrático de Direito.

²³³ Art. 5º, LXXIII - qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência.

²³⁴ Deixaremos de fora a discussão acerca da possibilidade ou não de o Ministério Público ser autor nessa ação, já que os tribunais não vêm aceitando pacificamente tal legitimação.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

As observações consolidadas no decorrer da pesquisa que fundamentaram o conteúdo dessa discussão, ao final do cotejo e análise da jurisprudência e doutrina consultadas, levam o intérprete a concluir que se pode seguramente afirmar que a Constituição da República Federativa do Brasil atribuiu posição constitucional ao processo administrativo, através do inciso LV²³⁵, do art. 5º, e que tal garantia não pode ser amputada por legislação infraconstitucional.

Os tribunais e conselhos administrativos fiscais são órgãos técnicos, especializados na matéria tributária, estando, indiscutivelmente, mais preparados do que qualquer outro para dirimir questões próprias do processo administrativo tributário.

Não se pode aceitar pacificamente a desmoralização do processo administrativo tributário no Brasil. Cabe aos que labutam nessa área, mais especificamente aos julgadores administrativos, o dever indelegável de salvaguardar a própria dignidade constitucional.

É inconcebível, no século XXI, a hermeticidade da idéia de que o acesso à justiça só pode dar-se via órgãos judiciais. Desse modo, o Princípio da Inafastabilidade da Jurisdição deve ser entendido como acesso à ordem jurídica justa, tal qual é realizado a justiça desportiva, a justiça arbitral e a justiça administrativa. E em nenhuma dessas há inconstitucionalidade.

No caso da justiça arbitral há exclusão de acesso à via judicial, mas não à jurisdição. Esse mesmo entendimento deve ser aplicado aos casos em que a Fazenda Pública, usando de jurisdição administrativa, emite solução definitiva em matéria tributária, quando favorável ao contribuinte.

A jurisdição administrativa encontra seu fundamento de validade no próprio sistema constitucional, e de forma expressa (Constituição Federal, art. 5º, LV), se negada a ampla liberdade para o julgador tributário, não se pode falar em direito à ampla defesa.

O Estado moderno é organizado segundo a repartição dos poderes. Repise-se, outorga efetuada segundo o poder precípua, remanescendo funções

²³⁵ “... aos litigantes, em processo judicial e administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

concernentes aos demais para exercício de maneira excepcional. Os poderes são independentes entre si, mas harmônicos. E, desde que estabelecido em lei, podem exercer funções típicas e funções atípicas. Deste modo, o termo “tripartição de poderes” estaria incorreto, haja vista que o poder é um só. A denominação “tripartição de funções” seria a expressão mais correta por serem consectários imanentes.

A falta de um Código de Processo Tributário é responsável pelos possíveis erros cometidos, isto porque se usa supletivamente o CPC, e o processo tributário tem relação mais forte com outras áreas do Direito do que o com o Civil. É imprescindível a adequação das normas à Constituição da República Federativa do Brasil, sob pena de atingir mortalmente a segurança jurídica, tornando a Lei Maior inócua e intermitente. Daí a necessidade urgente de um código específico de Processo Tributário.

A impossibilidade constitucional de implantação do verdadeiro contencioso administrativo à semelhança do que ocorre na França ou Portugal, não significa, todavia, que não se possa aperfeiçoar o modelo brasileiro. É tanto possível, quanto necessário. Dos pontos mais importantes a serem levados em conta, o reconhecimento de que o processo tributário, pelas suas peculiaridades – em especial, a natureza pública do crédito tributário –, não pode seguir as mesmas regras do processo comum.

Nesse sentido concorda-se com a teoria de Rubens Gomes de Sousa, pela qual o processo tributário deve ser dotado de organização, de modo que a fase administrativa e a fase judicial não sejam excludentes, mas complementares. Assim, a revisão judicial deveria estar balizada em lei específica, de modo a criar o instrumento processual cabível, bem como a indicação dos casos específicos ao seu cabimento (*numerus clausus*).

Porém, como não há essa lei, não se pode fechar os olhos para os princípios e normas existentes no ordenamento jurídico brasileiro.

O PAT constitui-se, verdadeiramente, em ramo novo da ciência do Direito Processual, por servir de instrumento para a solução de controvérsias que apresentam especificidades e complexidades próprias e que só encontram adequado deslinde quando apreciadas à luz de seus princípios e de suas regras.

Pouco difundida era a doutrina que defendia a existência do processo administrativo tributário no contexto da relação jurídico-tributária, até que, com a

edição da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999 (LGPAF), que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, bateu-se o martelo sobre essa discussão acadêmica. Isto porque se uma lei federal adota a nomenclatura “processo administrativo” não há como negar a existência do PAT.

Ainda há muito que perseguir para que o PAT seja reconhecido como disciplina autônoma em percurso curricular da academia jurídica. Afirmar que o Direito Processual Tributário divide-se em Administrativo e Judicial é reconhecer a **jurisdicionalização** do PAT e a **constitucionalização** da nomenclatura Tribunal Administrativo Tributário ou Fiscal,

Admitir a definitividade das decisões proferidas pelos órgãos de julgamento da União, dos Estados e dos Municípios, não implica dizer que se trata necessariamente de coisa julgada. Na verdade, o que, em geral, se admite é que os órgãos de julgamentos administrativos, na atividade de “dizer o direito”, quando contrário à Fazenda Pública, reconhecem a invalidade do ato de lançamento. Tanto é verdade, que os “defensores do Estado” que atuam nos órgãos de julgamento de Segunda Instância – no caso do Pará são Procuradores do Estado, regularmente notificados de cada decisão do órgão coletivo – podem, caso queiram, ingressar com recurso no próprio órgão de julgamento administrativo contra a decisão colegiada, e se esta não for perpetrada a tempo, é porque estão ratificando a decisão do colegiado.

Dos participantes ativos do processo administrativo tributário, espera-se a conduta de aproveitar as oportunidades capazes de reunir forças no sentido de dar combate a toda e qualquer tentativa de diminuição da ação do PAT.

Deve-se rejeitar que no Brasil a jurisdição é única no sentido que somente o poder Judiciário é quem pode “dizer o direito”. A função jurisdicional, inegavelmente, é exercida com preponderância pelo Poder Judiciário, mas os demais poderes, ao julgarem as controvérsias que lhes são submetidas à solução, poderão exarar decisões com força de definitivas, semelhantes às decisões judiciais, com a finalidade de promover a pacificação das relações sociais, bem como, a promoção do princípio da segurança jurídica, objetivos principais do Estado de Direito.

As decisões no PAT são atos vinculados com conteúdo jurisdicional, todavia, não se confundem com os atos judiciais próprios do Poder Judiciário. São

atos vinculados, por conta de que as decisões exaradas são produtos da solução definitiva da controvérsia entre o fisco e o contribuinte, dado cabo pela própria administração fiscal.

Portanto, é inaceitável que a decisão administrativa definitiva contrária à Fazenda Pública possa ser modificada pelo Poder Judiciário em qualquer caso, haja vista que as decisões proferidas no âmbito do PAT devem ser respeitadas não só porque geram direitos subjetivos para o sujeito passivo, mas também porque o Princípio da Inafastabilidade da Jurisdição e o Princípio da Segurança Jurídica devem ser obedecidos incondicionalmente. Mais, impende frisar que o inciso XXXV do art. 5º da CRFB/88 tem como destinatários os destituídos e poder, assim excluía a Administração Pública.

As interpretações de variados quilates que a doutrina e a própria jurisprudência conferem às disposições positivas acerca da temática, indubitavelmente, enriquecem o direito brasileiro, permitindo sedimentar as garantias de respeito ao cidadão nas relações tributárias com o Estado.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **El concepto y la validez del derecho**. Barcelona: Colección Estudios Alemanes, 1997.

_____. Colisão de direitos fundamentais e realização de direitos fundamentais no estado de direito democrático. **Direito administrativo**. Rio de Janeiro, n. 217, p. 67-79, 1999.

_____. **Derecho e razón práctica**. México: Fontamara, 1993.

_____. **Teoria da argumentação jurídica** [Theorie der juristischen argumentation]. Tradução de Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy, 2001.

_____. **Teoria de los derechos fundamentales** [Theorie der grundrechte]. Tradução de Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997.

ALMEIDA, Mário Aroso de. **O novo regime do processo nos tribunais administrativos**. 3. ed. rev. e atual. Coimbra: Almedina, 2004.

AMARAL, Diogo Freitas do; ALMEIDA, Mário Aroso de. **Grandes linhas da reforma do contencioso administrativo**. 3. ed. rev. e atual. Coimbra: Almedina, 2004.

ARAGÃO, J. Guilherme de. A justiça administrativa no Brasil. **Cadernos de Administração Pública**. Escola Brasileira de Administração Pública. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1955.

ATALIBA, Geraldo. Recurso em matéria tributária. **Revista de Informação Legislativa**. (Senado Federal – 1988), 25/111.

AZEVEDO, Filadelfo. A crise do Supremo Tribunal Federal. **Arquivos do Ministério da Justiça**. v. 1, jun, 1943.

AZEVEDO, Noé. A crise dos Tribunais de Apelação. **Arquivos do Ministério da Justiça**. v. 2, ago, 1943.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. **Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, p. 151-179, jan/ mar, 1999.

BALERA, Wagner. Do controle de constitucionalidade pelo tribunal fiscal. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, n. 71, 1996. p. 61-67.

BARRUFFINI, José Carlos Tosetti. **Direito constitucional**. Edilson Mougenot Bonfim (Coord.). São Paulo: Saraiva, 2005. vol. 2. Coleção curso e concurso.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

BITTAR, Djalma. **Relação jurídica tributária instrumental**. São Paulo: Ltr, 2002.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento Jurídico**. 7. ed. Brasília: UNB, 1996.

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

BONILHA, Paulo Celso B. **Da prova no processo administrativo tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1997.

BOTTALO, Eduardo Domingos. **Princípios gerais do processo administrativo tributário**. São Paulo: RDT 1/46-55, 1977.

BRANDÃO, Fabrício dos Reis. **Coisa julgada**. São Paulo: MP Editora, 2005.

BRASIL. **Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e Institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil. Brasília, DF.

BRASIL. **Lei nº. 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da administração pública federal**. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil. Brasília, DF.

BRASÍLIA. Reforma do judiciário, reflexões e prioridades. **Revista Jurídica Consulex**. n. 112. Brasília, set. 2001.

BRITO, Edvaldo. **Problemas de processo judicial tributário**. (Coord.) Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 1999. v. 3.

BUJANDA, Fernando Sainz de. **Sistema de derecho financiero I: introducción**. Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1985. v. 2

CAMPOS, Dejalma de. **Direito processual tributário**. São Paulo: Atlas, 2004.

CANARIS, Claus-Willhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. Trad. A. Menezes Cordeiro. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.

CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito constitucional**. 6. ed., Coimbra: Almedina, 1995.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Direito tributário aplicado**. São Paulo: Forense, 1992.

_____. **Processo tributário**. São Paulo RDP 8/138-168, abril-junho de 1969.

_____. **O processo tributário**. Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda da Fundação Getúlio Vargas. Rio de Janeiro: 1964. v. 2.

CARNEIRO, Levi. Ainda a crise do Supremo Tribunal Federal. In: **Arquivos do Ministério da Justiça**. ago,1943. v. 2

CARNELUTTI, Francesco. Introduzione allo studio del diritto processuale tributário. [s.l.]: **Rivista de Diritto Processuale Civile** 2, 1932.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

_____. **Processo administrativo tributário**. Direito Tributário. 9-10/276-294, São Paulo, jul/dez., 1979.

CASTRO, Carlos Roberto de Siqueira. **O devido processo legal e a razoabilidade das leis na nova Constituição do Brasil**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1989.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Processo administrativo tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999.

COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado; THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Da impossibilidade jurídica de ação rescisória de sentença anterior à declaração de constitucionalidade pelo STF, no direito tributário**. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado; THEODORO JR., Humberto. **Direito Tributário Contemporâneo**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997.

CONRADO, Paulo César. **Processo tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

COSTA, Ramón Valdés. **Instituciones de derecho tributário**. Buenos Aires: Depalma, 1992.

CRETELLA JÚNIOR, José. **Prática do processo administrativo**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

_____. **Jurisprudência administrativa**. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos da teoria geral do Estado**. 16. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 1991.

DANTAS, Ivo. **Constituição & processo**. Curitiba: Juruá, 2003. v. 1.

DELGADO, José Augusto. **Efeitos da coisa julgada e princípios constitucionais**. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord.). **Coisa julgada inconstitucional**. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002. p. 77-121.

DINAMARCO, Cândido Rangel; ARAÚJO CINTRA, Antônio Carlos de; GRINOVER, Ada Pellegrini. **Teoria geral do processo**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Relativizar a coisa julgada material**. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord.). **Coisa julgada inconstitucional**. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002. p. 33-76.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Direito constitucional tributário e 'due process of law'**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

DWORKIN, Ronald. **O império do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

_____. **Los derechos em serio**. Barcelona: Ariel, 1989.

_____. **Uma questão de princípio**. Tradução: Luiz Carlos Borges, São Paulo: Martins Fontes, 2005.

ESPÍNDOLA, Ruy Samuel Espíndola. **Conceito de princípios constitucionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Código tributário nacional comentado**. São Paulo: Saraiva, 1998.

FEITOSA, Celso Alves. A crescente formalização do processo administrativo fiscal, sua transformação e conseqüências. In: **Processo Administrativo Fiscal**. (Coord.) Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 1998. v. 3.

FERRARI, Regina Maria Macedo Nery. **Efeitos da declaração de inconstitucionalidade**. São Paulo: Saraiva, 2000.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo dicionário da língua portuguesa**. 2. ed. São Paulo: Nova Fronteira, 1996.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de direito constitucional**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1973.

GRECO, Marco Aurélio. **Processo administrativo tributário**. (Coord.) Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

HABERMAS, Jürgen. **Direito e democracia**: entre a facticidade e validade. T. I. Trad. Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997.

HAMILTON, Alexander. **The federalist papers**. n. 78.

LAPAZTA, Ferreiro. **Curso de derecho financiero español**. 18. ed. Madrid: Marcial Pons, 1996.

LARENZ, Karl. **Metodologia na ciência do direito**. Trad. José Lamago. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1981.

LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. 9. ed. rev. atual. e ampl., São Paulo: Método, 2005.

LIEBMAN, Enrico Tullio. **Eficácia e autoridade da sentença e outros escritos sobre a coisa julgada**. Tradução original: Alfredo Buzaid e Benvindo Aires; Tradução posterior a 1945 e notas relativas ao direito brasileiro vigente: Ada Pellegrini Grinover. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

LIMA, Alcides de Mendonça. Os princípios informativos no código de processo civil. **Revista de Processo**. n. 34, ano 9, abr/jul. São Paulo, 1984.

LIMA, Paulo Roberto de Oliveira. **Contribuição á teoria da coisa julgada**. São Paulo: RT, 1997.

LOCKE, John. **Segundo tratado sobre o governo**. Trad. Alex Marins. São Paulo: Martin Claret, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. **Processo administrativo tributário**. (Coord.) Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

MACHADO, Schubert de Farias. A decisão definitiva no processo administrativo tributário e o ingresso da fazenda pública em juízo. **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 76, jan, São Paulo, 2002.

MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. **Do lançamento tributário**: execução e controle. São Paulo: Dialética, 1999.

MALERBI, Diva. **Processo administrativo tributário**. (Coord.) Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

MARINS, James. **Princípios fundamentais do direito processual tributário**. São Paulo: Dialética, 1998.

_____. **Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial)**. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. **Tributação & política**. Coleção Tributação em Debate, Livro 6, Curitiba: Juruá, 2005.

MARINS, James; VIEIRA, Gláucia. **Processo tributário administrativo e judicial**. Curitiba: Juruá, 2006.

MARTINS, Ives G. da Silva (Coord.). **Processo administrativo tributário**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MELARÉ, Márcia Regina Machado; MIRETTI, Luiz Antonio Caldeira. A separação dos poderes e a segurança jurídica das decisões em matéria tributária. In: **Princípios constitucionais fundamentais**: estudos em homenagem ao professor Ives Gandra Martins. São Paulo: Lex Editora, 2005.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

_____. **Elementos de direito administrativo**. São Paulo: RT, 1980.

MELLO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

MIRABETE, Julio Fabbrini. **Processo penal**. 14. ed. São Paulo: Atlas. 2003.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado**. Rio de Janeiro: Borsoi, 1962.

_____. **Comentários à constituição de 1967**: com a emenda nº. 1, de 1969. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970.

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

MUSSOLINI JÚNIOR, Luiz Fernando. **Processo administrativo tributário**: das decisões terminativas contrárias à fazenda pública. São Paulo: Manole, 2004.

NADER, Paulo. **Introdução ao estudo do direito**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. **Processo administrativo tributário federal comentado**. São Paulo: Dialética, 2002.

NOGUEIRA, Alberto. **O devido processo legal tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

_____. **Da Interpretação e da aplicação das leis tributárias**. São Paulo: Saraiva, 1999.

NUNES, Luiz Antonio Rizzatto. **Manual de monografia jurídica**. São Paulo: Saraiva, 1997.

PARÁ. **Lei nº. 6.182, de 30 de dezembro de 1998. Dispõe sobre o procedimento administrativo-tributário**. Diário Oficial [do] Estado. Pará, PA.

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

_____. **Coisa Julgada – Aplicabilidade às decisões do Tribunal de Contas da União. Tribunal de Contas da União**. São Paulo, 1996. p. 23-36.

PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2000.

PORTUGAL. **Reforma do contencioso administrativo**. Colectânea de Legislação. Ministério da Justiça. Lisboa, 2003.

REBELO, Marta. **Código de procedimento e de processo tributário**: algumas anotações à luz da reforma do contencioso administrativo. Coimbra: Almedina. 2004.

RIBAS, Lídia M. L. Rodrigues. **Processo administrativo tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. **Princípios constitucionais da administração pública**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

_____. **Constituição e segurança jurídica**: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada. 2.ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Forum, 415, 2005.

ROCHA, Sérgio André. **Processo administrativo fiscal**. 2.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

ROCHA, Valdir de Oliveira. **O novo processo administrativo tributário**. São Paulo: IOB, 1993.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. As garantias fundamentais do contribuinte em matéria tributária e as “cláusulas pétreas”. In: **Princípios constitucionais fundamentais**: estudos em homenagem ao professor Ives Gandra Martins. São Paulo: Lex Editora, 2005.

ROSA JR., Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro & direito tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

SANCHES, J. L. Saldanha. **Princípios estruturantes da reforma fiscal**. Lisboa: Petrony, 1991.

SANTOS, J. A. (Coord.). **Novo contencioso administrativo anotado 2002**. Lisboa/Portugal: DisLivro, 2002.

SCAFF, Fernando Facury. Processo tributário e estado democrático de direito. In: **Processo administrativo tributário**. (Coord.) Ives Gandra da Silva Martins. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

SEIXAS FILHO, Aurélio. Controle administrativo da legalidade do lançamento tributário e a coisa julgada administrativa em matéria fiscal. In: **Coisa julgada tributária**. (Coord.) Ives Gandra Martins e outros. São Paulo: MP Editora, 2005.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

SILVA, Maria Teresa Márfan. **La cosa juzgada administrativa**. Santiago de Chile: Andres Bello, 1972.

SILVA, Sérgio André R. G. Questionamento judicial, pela fazenda nacional, de decisão administrativa final – Análise do parecer PGFN/CRJ n.º 1.087/2004. **Revista Dialética de direito tributário**. São Paulo, n. 109, p. 96, 2004.

SORMANI, Alexandre. Harmonia sistêmica do ordenamento jurídico. **Revista CEJ**. Brasília: Centro de Estudos Judiciários do Conselho da Justiça Federal, n. 18, 2002, p. 117-119.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Revisão judicial dos atos administrativos em matéria tributária por iniciativa da própria administração**. São Paulo: RDA 29/441, jul.-set, 1952.

_____. **A distribuição da justiça em matéria fiscal**. São Paulo: Martins Fontes Editora, 1943.

SOUZA, Carlos Aurélio Mota de. **Segurança jurídica e jurisprudência**: um enfoque filosófico-jurídico. São Paulo: Ltr, 1996.

STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica Jurídica e(m) crise**. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

SZKLAROWSKY, Leon Frejda. **Execução fiscal**. Brasília: ESAF, 1984.

TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

THEODORO JÚNIOR, Humberto; FARIA, Juliana Cordeiro de. A coisa julgada inconstitucional e os instrumentos processuais para o seu controle. In: **Coisa julgada inconstitucional**. (Coord.) Carlos Valder do Nascimento. 2. ed. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **Comentários ao código tributário nacional**. (Coord.) Ives Gandra da Silva Martins. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

_____. **Curso de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1993.

XAVIER, Alberto. **Do lançamento**: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

ZAVASCKI, Teori Albino. Segurança jurídica e supremacia da constituição: a ação rescisória em matéria constitucional. In: **Princípios constitucionais fundamentais**: estudos em homenagem ao professor Ives Gandra Martins. São Paulo: Lex Editora, 2005.

ZIPPELIUS, Reinhold. **Teria geral do Estado**. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

Livros Grátis

(<http://www.livrosgratis.com.br>)

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)
[Baixar livros de Matemática](#)
[Baixar livros de Medicina](#)
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)
[Baixar livros de Meteorologia](#)
[Baixar Monografias e TCC](#)
[Baixar livros Multidisciplinar](#)
[Baixar livros de Música](#)
[Baixar livros de Psicologia](#)
[Baixar livros de Química](#)
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)
[Baixar livros de Serviço Social](#)
[Baixar livros de Sociologia](#)
[Baixar livros de Teologia](#)
[Baixar livros de Trabalho](#)
[Baixar livros de Turismo](#)