

PESQUISAS
TRIBUTÁRIAS
Nova Série – 5

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Coordenador

Ives Gandra da Silva Martins

Conferencista inaugural

José Carlos Moreira Alves

Relatório do XXIII Simpósio

Fátima F. Rodrigues de Souza e
Vittorio Cassone



**Centro de
Extensão
Universitária**

EDITORA 
REVISTA DOS TRIBUNAIS

CO-EDIÇÃO

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

HELENILSON CUNHA PONTES

1) A Constituição Federal de 1988 assegura ao contribuinte o processo administrativo fiscal como instrumento de acerto da relação tributária?

A relação jurídica tributária é apenas uma das diversas relações jurídicas que se estabelece entre o Estado e os indivíduos, e neste sentido tem como seu pressuposto básico e inelutável o atendimento a todos os princípios e regras constitucionais que disciplinam a função administrativa.

Esta observação é importante, pois, permite afastar, desde logo, o argumento de que o direito ao processo administrativo tributário nasce somente com a ocorrência do fato jurídico típico que gera o dever de recolher um tributo aos cofres públicos. O direito ao devido processo administrativo é inerente à própria função administrativa ou, em outras palavras, não se concebe a função administrativa sem a garantia do devido processo administrativo onde deve ser assegurado ao administrado todas as oportunidades para contraditar as afirmações formuladas pela autoridade pública.

No Brasil, o processo administrativo constitui uma garantia constitucional expressamente reconhecida pelo art. 5.º, LV, da CF o qual assegura aos litigantes e aos acusados em geral, em processo administrativo e judicial, o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes. Em outras palavras, qualquer tentativa do legislador infraconstitucional, ou do poder regulamentar, de negar, suprimir ou reduzir o processo administrativo fiscal ou mesmo de não assegurá-lo normativamente de modo a permitir a plena concretização do contraditório e da ampla defesa padecerá de ilegitimidade constitucional por afronta ao art. 5.º, LV, do Texto Constitucional.

O processo administrativo constitui, na ideologia constitucional, o filtro de legitimidade constitucional pelo qual passa a vontade estatal. Tal

filtragem realiza-se materialmente através do contraditório e da ampla defesa de modo que, ao final, a atuação estatal represente a máxima – e possível – afirmação dos desideratos legais e constitucionais. O processo administrativo no sistema pátrio não impede que a atuação estatal então impugnada venha a ser questionada perante o Poder Judiciário, todavia permite que a própria Administração controle a legalidade de seus atos, afastando arbitrariedades evidentes, e defina com clareza qual é, no seu entender, a melhor regulação possível para o caso submetido à sua apreciação.

O devido processo legal, bem como a ampla defesa e o contraditório, constitucionalmente consagrados (art. 5.º, LIX e LX, CF), são garantias (instrumentos) constitucionais de proteção contra o arbítrio do Estado e alcança todo o rol de atividades por ele desenvolvidas. Tais garantias são exercidas primordialmente contra o Estado e revelam a preocupação do constituinte brasileiro com o perigo representado pelo exercício arbitrário dos poderes (função) estatais.

Neste sentido, o direito ao processo administrativo (como todo o rol de garantias por meio dele assegurados) existe durante todo o procedimento de averiguação e fiscalização desenvolvido pelas autoridades fiscais que nada mais são do que agentes públicos no desempenho de especial função administrativa.

O direito ao processo administrativo (e a ampla defesa e o contraditório que o mesmo alberga), portanto, não nasce apenas com o ato de imposição fiscal que determina o *quantum* da exigência fiscal, mas permeia toda a atividade administrativa de fiscalização e lançamento *ex officio* do crédito tributário que se desenvolve de forma procedimentalizada.

O procedimento administrativo constitui, a rigor, a própria formalização da função administrativa, assim como o processo judicial é a forma da função jurisdicional, e o processo legislativo é a forma da função legislativa. O desenvolvimento da atividade administrativa mediante procedimentos representa um verdadeiro princípio do direito administrativo contemporâneo.¹

Neste sentido, se se pretende garantir a ampla defesa e o contraditório, inclusive nas relações jurídicas de natureza administrativa (indivíduo

(1) GIANNINI, Massimo Severo. *Diritto amministrativo*. Milano: Giuffrè, 1970, v. 2, p. 820-821.

versus Estado), como constitucionalmente determinado, necessário se faz reconhecer o direito dos administrados à impugnação de qualquer medida estatal surgida no bojo dos diferentes procedimentos administrativos desempenhados pelo Estado no exercício da função administrativa.

O procedimento administrativo, assim, além de instrumento contemporâneo de organização estatal objetivando a maximização da eficiência no desempenho da função administrativa, constitui fundamental mecanismo de subordinação do Estado às limitações constitucionais concernentes ao exercício de suas funções, notadamente no que tange ao respeito dos direitos e garantias individuais no bojo da relação jurídica administrativa, pois permite que, através do processo administrativo, as ilegitimidades ocorridas no decorrer do procedimento sejam imediatamente apontadas e sanadas.

O procedimento, a rigor, constitui importante mecanismo de concretização do ideal de subordinação de toda a função administrativa à disciplina jurídica de proteção do indivíduo contra o arbítrio estatal, na medida em que a constitucionalidade de todos os atos que compõem o procedimento podem ser avaliados *pari passu* por aqueles que sofrem os seus efeitos, possibilitando a busca da imediata tutela jurídica contra qualquer arbitrariedade eventualmente cometida.

O lançamento, na dicção do direito positivo brasileiro (art. 142, CTN) constitui um procedimento administrativo e, enquanto tal, consubstancia uma série de atos, dirigidos ao alcance de uma finalidade (exigência fiscal), que pode ir desde o ato inicial de abertura do processo fiscalizatório até o trânsito em julgado da decisão administrativa final proferida pelo órgão administrativo competente para formular o controle de legalidade deste mesmo procedimento.

A lavratura do auto de infração – ato comumente identificado como o próprio lançamento – é somente um dos momentos do procedimento de administrativo fiscal denominado de lançamento pelo direito positivo brasileiro. A comunicação ao sujeito passivo do *quantum debeat* que a autoridade fiscal entende devido através do auto de infração e da correspondente intimação para o sujeito passivo impugná-lo, se assim desejar, no prazo legal, nem sempre representa o primeiro momento para o exercício do direito à instauração do processo administrativo fiscal. Tal direito pode ser exercido em qualquer momento do procedimento de lançamento, desde os atos preparatórios de fiscalização até o efetivo ato de imposição fiscal (v.g., auto de infração).

No Direito Tributário, processo e procedimento administrativos são conceitos conexos. O lançamento tributário, núcleo da função administrativa em matéria tributária, por definição legal, constitui um procedimento e, enquanto tal, constitui uma série de atos dirigidos a um fim (exigência fiscal) que podem ser questionados pelo sujeito passivo através do processo administrativo fiscal. Em outras palavras, o processo administrativo fiscal é o instrumento (inclusive pela sua natureza de garantia constitucional) através do qual o procedimento administrativo passa pela filtragem da sua legitimidade constitucional.

Portanto, e respondendo diretamente ao questionamento formulado, a Constituição Federal de 1988 assegura ao contribuinte o direito ao processo administrativo fiscal como instrumento de acertamento da relação tributária.

2) Nos lançamentos por homologação, a decadência começa a correr a partir do fato gerador ou após esgotados os 5 anos para homologação de pagamento antecipadamente efetuado pelo contribuinte? É constitucional a exigência de depósito, total ou parcial, do valor exigido pela Fazenda Pública, como condição para o exame do recurso administrativo do contribuinte?

Decadencial é o prazo correspondente ao exercício do direito potestativo do Fisco de constituir o crédito tributário, pelo lançamento, relativo à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, cuja prestação consiste no dever de recolher determinado montante aos cofres públicos.

A teor do disposto no art. 142, *caput*, do CTN “compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário *pelo lançamento*, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível”. O lançamento constitui, por expressa disposição legal (art. 142, parágrafo único), atividade administrativa vinculada e obrigatória. A constituição do crédito tributário, *pelo lançamento*, constitui, portanto, função exclusiva da autoridade administrativa.

A obrigação tributária, todavia, por expressa disposição legal, surge da ocorrência do fato gerador (art. 113, § 1.º). A constituição do crédito

tributário, pelo lançamento, é a quantificação da prestação obrigacional. Pode-se afirmar que a obrigação tributária nasce “em potência” com a realização do fato gerador e torna-se “ato” com a constituição do crédito tributário respectivo.

Ocorre que o direito positivo alberga a possibilidade de os recolhimentos de certos tributos serem efetuados antecipadamente pelo sujeito passivo que realizou o respectivo fato gerador, sem o prévio procedimento de lançamento levado a cabo pelas autoridades fiscais. E mais: estabelece a legislação tributária que tal pagamento antecipado opera a extinção do crédito tributário respectivo, ainda que sob condição resolutória de sua homologação (arts. 150, § 1.º, e 156, VII, CTN). É o chamado “lançamento por homologação”.

Desde logo, revela-se imprópria a expressão “lançamento por homologação”, pois se a atividade de lançamento é de exclusiva titularidade da autoridade administrativa, jamais pode ser realizada pelo sujeito passivo, ainda que submetida à posterior homologação. A atividade praticada pelo sujeito passivo, portanto, jamais pode ser designada de lançamento, por contrariar expressa disposição legal quanto à natureza desta atividade (art. 142, CTN), ainda que a parte final do art. 150, § 4.º, refira-se à “homologação do lançamento”.

Em primeiro lugar, parece-nos que o lançamento é o procedimento administrativo de constituição do crédito tributário, mas não é o único meio através do qual o crédito tributário pode ser constituído. Mesmo a interpretação isolada do art. 142 do CTN não permite concluir que a única forma de constituição do crédito tributário seja o lançamento. Tal dispositivo limita-se a afirmar que a constituição do crédito tributário, *pelo lançamento*, compete privativamente à autoridade administrativa.

O chamado “lançamento por homologação” (art. 150, CTN) representa, na realidade, hipótese de pagamento sem lançamento, isto é, de pagamento realizado sem prévio procedimento administrativo onde reste constatada a ocorrência do fato gerador, determinada a matéria tributável, calculado o montante devido, identificado o sujeito passivo e aplicada, sendo o caso, a penalidade cabível. A constituição do crédito tributário – *tarefa exclusiva da autoridade administrativa apenas quando realizada através do procedimento administrativo de lançamento* – é realizada pelo sujeito passivo que apura o tributo devido e efetua o pagamento correspondente, extinguindo assim o crédito tributário respectivo (arts. 150, § 1.º, e 156, VII, CTN).

O pagamento antecipado, ainda que sob condição resolutória, por disposição legal (arts. 150, § 1.º, e 156, VII, CTN) extingue, desde logo, e para todos os efeitos, o crédito tributário relativo ao fato gerador respectivo. Lembrando o ensinamento da doutrina civilista, o ato praticado sob condição resolutória gera desde logo todos os seus efeitos jurídicos, isto é, “pendente a condição, vigora a declaração de vontade desde o momento de sua emissão, e pode o titular exercer na sua plenitude o direito criado que se incorpora, desta sorte, e desde logo, ao seu patrimônio (*adquisitio*). Realiza a condição, extingue-se o direito, resolvem-se as faculdades que o compõem, inclusive aquelas que foram instituídas em benefício de terceiros”.²

A condição resolutória a que está submetido o pagamento antecipado realizado pelo sujeito passivo é *puramente potestativa* na medida em que o seu implemento decorre tão-somente da vontade do Fisco que, no prazo legal de cinco anos, contados do fato gerador que gerou o crédito tributário recolhido, pode exercer o seu direito potestativo de realizar e “homologar ou não o lançamento” ou simplesmente silenciar, deixando desaparecer a condição legal com o decurso daquele prazo.

Diante do pagamento realizado pelo sujeito passivo o qual possui o condão de extinguir o crédito tributário respectivo, pode o Fisco adotar duas posturas: expressamente homologá-lo, confirmando a exatidão dos valores recolhidos pelo sujeito passivo; ou, por outro lado, pode a autoridade administrativa discordar do pagamento realizado pelo sujeito passivo, ocasião em que tem o dever de constituir o crédito tributário correspondente ao que deixou de ser recolhido (antecipadamente) pelo sujeito passivo, formulando o chamado ‘lançamento *ex officio*, nos termos do art. 149, V, do CTN, no prazo de 5 (cinco anos) contados da realização dos fatos geradores cujos créditos tributários foram constituídos pelo sujeito passivo.

Assim, diante do pagamento realizado, pode o Fisco adotar duas posturas: i) uma *positiva*, consubstanciada em uma ação homologatória expressa do pagamento realizado ou uma manifestação expressa contrária aos termos de tal pagamento, ocasião em que formulará o lançamento *ex officio* (art. 149, V, CTN); ii) outra *negativa*, relevada pelo mero silêncio

⁽²⁾ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990. v. 1, p. 392-393.

diante do pagamento realizado pelo sujeito passivo, caracterizando a chamada homologação tácita.

A chamada “homologação do lançamento” nada mais é do que um prazo especial, aplicável a certos tributos “lançados por homologação”, para o Fisco exercer o seu direito de constituir, pelo lançamento, os créditos tributários, potestade que nasce com a realização dos respectivos fatos geradores, momento de nascimento (ainda que potencial) da obrigação tributária (art. 113, § 1.º, CTN). O art. 149, V, do CTN deixa clara tal conexão ao prever que o Fisco poderá lançar de ofício quando se comprove omissão ou inexactidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade desempenhada no “lançamento por homologação”.

No “lançamento por homologação”, realizado o fato gerador (nascida, portanto, a obrigação tributária – art. 113, § 1.º, CTN), surgem, neste momento, o dever do sujeito passivo de recolher antecipadamente o *quantum debeatur*, extinguindo o crédito tributário, e o direito potestativo do Fisco de constituir o crédito tributário, caso verifique-se qualquer “omissão ou inexactidão” relativa ao cumprimento daquele dever de recolher por parte do sujeito passivo.

Em outras palavras, realizado o fato gerador, nasce o *direito potestativo* de lançar titularizado pelo Fisco, pretensão jurídica que tem como contrapartida o *estado de sujeição* do contribuinte ou responsável tributários que sofrerão, em sua esfera jurídica, os efeitos do exercício daquele direito pelo Fisco.

Neste sentido é, aliás, a disposição do art. 150, § 4.º, do CTN quando estabelece que salvo regra legal, o prazo para o Fisco homologar o pagamento efetuado pelo sujeito passivo é de cinco anos contados do fato gerador. Caso neste período o Fisco permaneça inerte, dá-se a chamada homologação tácita cujo efeito prático é fazer desaparecer a cláusula resolutiva a que estava submetido o pagamento realizado.

Não nos parece adequado entender que o prazo para o exercício do direito potestativo do Fisco de constituir o crédito tributário pelo lançamento deva-se iniciar somente após esgotados os cinco anos para o mesmo proceder a homologação do pagamento realizado pelo sujeito passivo.

Primeiro, porque, conforme *retro* já afirmado, a obrigação tributária nasce com o fato gerador (art. 113, § 1.º) e não recolhido o crédito tributário respectivo no prazo legal pode o Fisco, já a partir deste momento, exercer o seu direito de lançar. O “lançamento por homologação” não retira o

direito do Fisco de realizado o fato gerador constituir, pelo lançamento *ex officio*, o crédito tributário que eventualmente não tenha sido constituído pelo sujeito passivo.

Segundo, porque no “lançamento por homologação”, o Fisco possui o prazo de cinco anos para agir (isto é, constituir o crédito tributário pelo lançamento), corrigindo assim a omissão ou inexatidão (art. 149, V, CTN) verificada no pagamento antecipadamente realizado pelo sujeito passivo. O direito de constituir o crédito tributário, pelo lançamento, coincide com o período de existência da condição resolutória a que está submetido o pagamento e cujo núcleo consiste no reconhecimento jurídico de um direito potestativo ao Fisco para homologar, expressa ou tacitamente, o pagamento antecipadamente realizado pelo sujeito passivo.

Terceiro, o decurso *in albis* do prazo de cinco anos faz desaparecer a condição resolutória, tornando definitivamente extinto o crédito tributário, constituído e pago, sob condição, pelo sujeito passivo, não havendo razão jurídica, e nem base no direito positivo, para se reconhecer, a partir deste momento, um novo prazo para o Fisco exercer o seu direito de rever a exatidão da atividade antes desempenhada pelo sujeito passivo, já que no prazo legal para tanto o Fisco permaneceu inerte.

Portanto, entendemos que, nos lançamentos por homologação, a decadência começa a correr a partir dos respectivos fatos geradores.

Respondendo ao segundo questionamento retroformulado, entendemos ser absolutamente inconstitucional a exigência de depósito prévio como condição de procedibilidade do recurso administrativo do sujeito passivo tributário, por ofender princípios e regras constitucionais e legais (Código Tributário Nacional – CTN), senão vejamos.

A Constituição Federal estabelece que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”.

Esta regra, em sua acepção adjetiva, garante constitucionalmente a todos o direito ao regular processo como instrumento de defesa e proteção dos valores relativos à liberdade e à propriedade. O regular processo é, assim, requisito constitucional à intromissão do Estado sobre a liberdade e a propriedade dos administrados. O devido processo, seja ele judicial ou administrativo, é assim indispensável à atuação estatal sobre a liberdade e a propriedade.

Esta garantia é plenamente aplicável no que tange à atuação estatal de fiscalizar e arrecadar tributos, concretizada, sobretudo, pela formaliza-

ção do lançamento tributário, definido positivamente pelo art. 142 do CTN como "... o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador ...". *Lançamento é, no direito brasileiro, por definição legal, procedimento administrativo.*

Ora, procedimento é sempre uma série de atos dirigidos a um fim. No caso do lançamento tributário o fim buscado é a *determinação administrativa definitiva* do valor do crédito tributário devido pelo sujeito passivo do procedimento de lançamento.

Como pode haver uma determinação administrativa definitiva do valor do crédito tributário, isto é, como pode o procedimento administrativo de lançamento desenvolver-se regularmente, se o direito ao regular prosseguimento desse procedimento é embaraçado pelo ônus de depositar-se parte do montante *provisoriamente* exigido, como condição para o mesmo seguir seu curso regular?

A rigor, no momento da interposição do recurso administrativo sequer há falar-se ainda em lançamento, uma vez que, como este é, por definição jurídico-positiva, um *procedimento* (art. 142, CTN), somente existe para o direito positivo, enquanto realidade própria, a partir da sua consumação definitiva no âmbito administrativo.

Portanto, o direito ao regular processo administrativo é assim um direito inegável dos contribuintes *seja porque* a Constituição Federal assegura a todos o devido processo legal como condição à intervenção estatal sobre a liberdade e à propriedade (art. 5.º, LIV); *seja porque* o lançamento tributário é, por definição positiva (art. 142, CTN), procedimento, isto é, uma série de atos que culminam com a determinação, a nível administrativo, do crédito tributário devido, de modo que, impedir o curso regular do processo administrativo fiscal com a imposição de ônus indevido, constitui flagrante violação também do art. 142 do CTN.

Em conseqüência, a exigência de depósito prévio como condição de procedibilidade de recurso administrativo revela-se materialmente inconstitucional por incompatível com a garantia do devido processo legal (art. 5.º, LIV) e, sobretudo, por desvirtuar a natureza procedimental do lançamento tributário no direito brasileiro (art. 142, CTN).

Outrossim, a Constituição Federal é expressa ao garantir "*aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes*" (art. 5.º, LV).

O constituinte deixou claro que as garantias da ampla defesa e do contraditório *também* se aplicam ao processo administrativo, protegendo, assim, os administrados contra o arbítrio estatal na condução do procedimento administrativo.

O lançamento, como demonstrado *retro*, é procedimento administrativo de imposição de exigência tributária, isto é, através do procedimento de lançamento a Administração Pública imputa a alguém a prática de determinado ato definido pelo direito positivo como fato gerador de algum tributo e, em conseqüência, aplica a penalidade cabível pelo eventual não recolhimento do tributo devido ao tempo da ocorrência do fato gerador imputado.

Após este primeiro ato de imposição (auto de infração) pode o sujeito passivo instaurar o processo administrativo fiscal mediante a regular impugnação administrativa desse ato. A partir daí, Administração e administrado encontram-se *em igual situação de sujeição à norma constitucional* que assegura a ampla defesa e o contraditório no âmbito administrativo.

A Administração Pública a quem incumbe conduzir o procedimento administrativo de lançamento deve proporcionar, ao sujeito passivo do ato de imposição, não apenas a defesa, mas a ampla defesa e a garantia de concretização do contraditório.

Em outras palavras, a Administração em ato isolado imputa ao sujeito passivo a realização de um fato e deve, no curso do procedimento, assegurar àquele todos os meios hábeis à demonstração da inveracidade ou da ilegalidade dessa afirmação.

Como pode o sujeito passivo demonstrar no curso do procedimento de lançamento a ilegitimidade de uma imposição fiscal, se o direito ao debate da questão em nível recursal é condicionado ao depósito de parcela da quantia provisoriamente exigida pelo Estado?

Como a ampla defesa e o contraditório exigidos pela Constituição Federal podem ser observados no processo administrativo, se a um dos litigantes é imposta uma condição de caráter pecuniário para que possa demonstrar em grau recursal a ilegitimidade da atuação estatal?

Não se está a afirmar que a Constituição Federal garante o duplo grau em todo e qualquer processo administrativo independentemente da natureza do ato impositivo. *O que se afirma é que o exercício da função de lançar é, por exigência legal (art. 142, CTN), procedimental, de modo que*

impor obstáculos ao regular exercício do direito à prática dos atos inerentes ao procedimento, é frustrar a garantia da ampla defesa e do contraditório garantidos constitucionalmente.

Odete Medauar, na esteira dos ensinamentos de Cândido Dinamarco – para quem o contraditório é fundamentalmente, “informação necessária e reação possível” –, é contundente ao afirmar que, “nos processos administrativos, o direito de recorrer está alicerçado na garantia de ampla defesa, como uma de suas decorrências”.³

Assim sendo, afigura-se materialmente inconstitucional a exigência do depósito recursal como condição de procedibilidade de recurso administrativo fiscal porquanto ofende as garantias do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, as quais assumem especial relevo no âmbito do Direito Tributário onde a função administrativa de lançar realiza-se através de um procedimento (art. 142, CTN), e não um único ato de imposição.

3) A estipulação de um prazo para propositura de ação anulatória a partir da decisão de 1.ª instância administrativa – como o de 180 dias previsto no art. 33 da MP 1.699 – é compatível com as normas da Constituição e do CTN pertinentes à matéria? Em caso de compatibilidade, trata-se de prazo de decadência ou de prescrição?

Prima facie, cumpre ressaltar a inconstitucionalidade formal de que se reveste Medida Provisória que disciplina matéria processual, notadamente aquela atinente a prazos de decadência ou prescrição.

A Constituição Federal é expressa ao autorizar o Presidente da República a editar Medidas Provisórias com força de lei, somente em caso de relevância e urgência.

Não obstante a vaguidade e ambigüidade dos termos “relevância” e “urgência”, inegável é que *tais termos apontam para situações reais de conjuntura e não de estrutura*. A relevância e a urgência decorrem de situações conjunturais que exigem do Poder Executivo uma ação rápida e eficiente, com efeito de lei, independentemente da prévia apreciação do Poder Legislativo.

(3) *Direito administrativo moderno*. 2. ed. São Paulo: RT, 1998, p. 189.

A Medida Provisória, assim, decorre do poder atribuído pela Constituição ao Poder Executivo para inovar a ordem jurídica quando *uma situação conjuntural relevante exigir a adoção de medidas urgentes dotadas de força de lei*.

É evidente que a apreciação da relevância e urgência não é tarefa exclusiva do Poder Executivo. Tais requisitos são exigências do Texto Constitucional à adoção de Medidas Provisórias o que exige o exercício da função jurisdicional a controlar a obediência ao conteúdo normativo da Constituição. Foi justamente *a urgência das situações conjunturais* a razão que levou o constituinte a conferir ao Poder Executivo o poder de, excepcionalmente inovar a ordem jurídica mediante a adoção do que denominou Medidas Provisórias.

Ainda que o Poder Judiciário se negue a discutir os meandros da decisão política que justificam a adoção de uma Medida Provisória, esse Poder não deve se isentar da responsabilidade constitucional de, pelo menos, *exigir a obediência à pauta constitucional segundo a qual Medida Provisória somente pode regular a conjuntura, jamais a estrutura a qual, em um Estado Democrático de Direito (art. 1.º, CF), é tarefa do Poder Legislativo*.

O processo, seja judicial ou administrativo, e o conjunto de relações e pretensões intersubjetivas veiculadas no bojo do mesmo, diz respeito diretamente à expectativa de estabilidade social almejada pelo direito e desejada pelos jurisdicionados. Vale dizer, o processo é o instrumento jurídico que, atuando sobre a estrutura social, permite a estabilidade da mesma.

Assim compreendido, *o processo é inegavelmente estrutura a inviabilizar constitucionalmente a sua disciplina através de Medidas Provisórias* que, justamente por terem esta natureza (provisórias) são, por essência, incompatíveis com a estabilidade das relações jurídicas intersubjetivas buscadas pelo processo.

De forma singela: as normas processuais constituem as “regras do jogo” que, em um Estado Democrático de Direito, não podem, por óbvio, estar submetidas à fluidez da conjuntura, sob pena do comprometimento da estabilidade das relações intersubjetivas.

Vale lembrar que recentemente o Supremo Tribunal Federal, exercendo a sua tarefa de Guardião da Constituição (art 102, *caput*, CF), cautelarmente afastou a eficácia de Medida Provisória que tratava de matéria processual (aumento do prazo para os entes públicos proporem ação res-

cisória) por ausência de urgência na sua edição, o que demonstra a reconhecida competência institucional do Poder Judiciário para apreciar os requisitos constitucionais de edição de Medidas Provisórias (ADIn 1.753-DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence).

Assim sendo, a disciplina de matéria processual – como a fixação de prazo de decadência ou prescrição – através de Medida Provisória revela-se inconstitucional por ofensa ao art. 62 da CF, e pode padecer tal matéria de urgência e relevância.

Superada a questão do veículo normativo, analisemos a compatibilidade material com a ordem jurídica pátria de regra legal que fixe o prazo de 180 dias para propositura de ação anulatória a partir da decisão de primeira instância administrativa proferida no bojo do processo administrativo fiscal.

Primeiramente, difícil captar a *ratio* de tal regra legal, já que admitindo que o sujeito passivo tenha deixado passar *in albis* tal prazo, ainda assim poderá obter a desconstituição da exigência fiscal – objetivo da ação anulatória – através dos embargos do devedor propostos contra a execução fiscal que eventualmente venha a ser contra ele proposta, caso o lançamento tributário seja julgado válido pelas segunda e terceira instâncias administrativas (no âmbito do processo administrativo fiscal federal).

Logo, a inércia do sujeito passivo no prazo de 180 dias contados da decisão de primeira instância, caracterizada pela não propositura da ação anulatória, não lhe impedirá de obter em momento futuro, no âmbito de embargos a execução, a desconstituição judicial do crédito tributário contra o qual se insubordina no processo administrativo fiscal.

Ademais, observe-se ainda que a mera propositura de ação anulatória, sem o depósito judicial do crédito tributário questionado, não impede o ajuizamento da respectiva execução fiscal e não retira do sujeito passivo executado a necessidade de, após garantida, embargar o executivo fiscal, deduzindo em juízo as mesmas razões que constituem a causa de pedir da ação anulatória.

Todavia, a *ratio* de tal regra pode estar em “induzir” os sujeitos passivos a, no prazo de 180 dias da decisão de primeira instância, procurarem o Poder Judiciário, com a propositura de ação anulatória, submetendo-se, assim, ao ônus de tal agir, notadamente àquele previsto no parágrafo único do art. 38 da Lei 6.830/80, segundo o qual a propositura de ação

judicial (v.g., ação anulatória) importa em renúncia ao poder de recorrer administrativamente e desistência do recurso já interposto.

Esta conseqüência séria e prática daquela regra legal parece-nos suficiente para revelar a sua inconstitucionalidade porquanto induz o sujeito passivo a renunciar ao seu direito de ampla defesa e contraditório no processo administrativo, sob pena de ver desaparecida a possibilidade jurídica para o exercício do seu direito de ação (anulatória).

A definição concreta do *quantum* da imposição fiscal somente se dá após a conclusão do procedimento de lançamento, que pode se estender, no âmbito federal, até a Câmara Superior de Recursos Fiscais, a quem caberá, em última instância, proferir um juízo sobre a legalidade daquela imposição, isto porque o processo administrativo fiscal é precisamente o lugar, onde após o contraditório e a ampla defesa, resta definida a expressão nominal da exigência fiscal. O processo administrativo constitui, portanto, uma garantia constitucional assegurada ao sujeito passivo de participar, exercendo o seu direito de ampla defesa e contraditório, na constituição do crédito tributário.

Neste sentido, fixar o prazo inicial para a propositura de ação anulatória de débito fiscal em momento em que o processo administrativo fiscal ainda não tenha sido concluído, isto é, em momento em que o crédito tributário ainda não está definitivamente constituído, parece-nos menoscar a garantia do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, no âmbito administrativo, haja vista o fato de que o sujeito passivo, para se valer da ação anulatória tem que suportar o ônus de abdicar da instância administrativa uma vez que a propositura da ação judicial importará na desistência do recurso administrativo eventualmente já interposto.

O sujeito passivo possui o direito constitucional ao processo administrativo, como conseqüência das garantias do devido processo legal, ampla defesa e contraditório (art. 5.º, LIV e LV), bem como lhe é assegurado constitucionalmente o direito à propositura de ação anulatória de lançamento contra si formulado pelas autoridades fiscais, enquanto conseqüência da garantia da universalidade da jurisdição (art. 5.º, XXXV).

A fixação do termo inicial para a propositura de ação anulatória quando ainda pendente o processo administrativo consubstancia uma limitação ao princípio da universalidade da jurisdição já que o exercício, pelo sujeito passivo, do seu direito constitucional de ampla defesa e contraditório no processo administrativo, importará na renúncia ao seu direito de propor ação anulatória, caso, evidentemente, a apreciação dos recursos

administrativos (ao Conselho de Contribuintes e à Câmara Superior de Recursos Fiscais) demorar o tempo que costumeiramente demora.

Parece-nos que a limitação à garantia constitucional da universalidade de jurisdição neste caso ofende o princípio da proporcionalidade, segundo o qual as limitações às regras e aos princípios constitucionais devem ser adequadas, necessárias e conformes à finalidade de interesse público objetivada com a imposição daquela limitação.⁴

Parece claro que o objetivo de tal limitação é acelerar o trâmite do processo administrativo, de modo a conferir celeridade à realização concreta do direito do Fisco ao tributo que eventualmente tenha deixado de ser recolhido pelo sujeito passivo.

Para o atingimento deste louvável desiderato, o Poder Público poderia ter adotado uma série de medidas, e elegeu aquela ora comentada que, na prática, consubstancia uma limitação ao princípio da universalidade da jurisdição o qual, sem dúvida, pode ter seu âmbito de abrangência definido pelo legislador, todavia as limitações a ele impostas devem ser proporcionais (em sentido lato) ao interesse público buscado com tais limitações.

Com efeito, cabe ao legislador infraconstitucional concretizar os princípios e regras constitucionais no intuito de melhor realizar o interesse público, contudo esta tarefa não pode ser desenvolvida sem peias, sob pena do esvaziamento quicá do núcleo das pretensões constitucionalmente asseguradas, notadamente em matéria de direitos fundamentais. O princípio da proporcionalidade constitui precisamente o veículo normativo, com sede constitucional, que permite ao Poder Judiciário avaliar, caso a caso, a validade constitucional da tarefa de concretização infraconstitucional dos princípios e regras constitucionais levada a cabo, pelo legislador. A proporcionalidade, princípio jurídico-constitucional, cujo desenvolvi-

(4) Sobre a positividade do princípio da proporcionalidade – no sentido normativo ora exposto no texto – na Constituição Federal de 1988, ver, sobretudo: Paulo Bonavides, *Curso de direito constitucional*. 4 ed., São Paulo: Malheiros, 1993, p. 396; Willis Santiago Guerra Filho, *Ensaios de teoria constitucional*, Fortaleza, 1989, p. 85, e do mesmo autor Notas em torno do princípio da proporcionalidade, *Perspectivas constitucionais nos 20 anos da Constituição de 1976*, v. I, org. Jorge Miranda, Coimbra: Coimbra Editora, 1996; Raquel Denize Stumm, *Princípio da proporcionalidade no direito constitucional brasileiro*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1995. p. 97 e 173; Suzana de Toledo Barros, *O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais*. Brasília: Brasília Jurídica, 1996. p. 210-211.

mento se deve ao labor da Jurisprudência e doutrina germânicas, representa, em síntese, um mandato de proibição de excesso (*Übermassverbot*) dirigido ao agentes públicos dotados de função normativa, notadamente o legislador.

Com efeito, a proibição do excesso representa o núcleo do princípio da proporcionalidade, o que leva Barbara Remmert a afirmar que designar “princípio da proporcionalidade” (*Grundsatz der Verhältnismässigkeit*) ou princípio da vedação ao excesso (*Übermassverbot*) é mera questão terminológica. Segundo aquela autora, que prefere a expressão *Übermassverbot* e divide este princípio em três elementos (adequação, necessidade e proporcionalidade), a função básica daqueles princípios é a maior proteção possível da liberdade e do direito dos indivíduos contra eventuais limitações.⁵

Enquanto *Übermassverbot*, o princípio da proporcionalidade constitui norma jurídica com indisfarçável *função de bloqueio*, segundo a classificação construída por Tércio Sampaio Ferraz Jr. relativamente às funções eficaciais que podem assumir as normas jurídicas. Tércio Sampaio Ferraz Jr. acentua que, no plano da realização normativa, as normas jurídicas assumem, em diferentes intensidades, três funções, a saber, uma *função de bloqueio*, onde o objetivo da norma é impedir ou cercear a ocorrência de comportamentos contrários ao seu preceito; uma *função de resguardo* através da qual a norma objetiva assegurar a concretização de uma conduta desejada; uma *função de programa* cujo conteúdo normativo consubstancia um programa, um objetivo, um fim a ser concretizado.⁶

A função eficaz primordial do princípio da proporcionalidade, enquanto mandamento geral de vedação ao arbítrio estatal, é precisamente de *impedir, bloquear* as ações estatais manifestamente arbitrárias.

(5) *Verfassungs- und verwaltungsrechtsgeschichtliche Grundlagen des Übermassverbotes*, Heidelberg, C. F. Müller, 1995, p. 6. Nesta obra, a autora se ocupa de demonstrar as raízes históricas do princípio de vedação ao excesso no direito alemão. Na doutrina pátria, Gilmar Ferreira Mendes (*Controle de constitucionalidade – Aspectos jurídicos e políticos*, São Paulo: Saraiva, 1990. p. 42-43) utiliza o princípio da proporcionalidade como sinônimo de “proibição de excesso” (*Übermassverbot*).

(6) *Introdução ao estudo do direito – Técnica, decisão, dominação*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1994, p. 200.

A proporcionalidade é precisamente vínculo e limite à atuação estatal. Vínculo na medida em que impõe ao Estado a busca da máxima afetividade das pretensões constitucionalmente garantidas aos indivíduos, e limite ao consubstanciar um parâmetro geral de aferição da “justa medida” da atuação estatal. A proporcionalidade ao mesmo tempo em que proíbe o excesso, impõe positivamente a exigência de uma racional relação meio-fim entre a medida estatal tomada e a finalidade buscada, o que leva J.J. Gomes Canotilho a afirmar que “proibir o excesso não é só proibir o arbítrio; é impor, positivamente, a *exigibilidade, adequação e proporcionalidade* dos atos dos poderes públicos em relação aos fins que eles prosseguem. Trata-se, pois, de um princípio jurídico-material de justa medida (Larenz)”.⁷

Parece-nos que a limitação ao direito de propor a ação anulatória ora comentada fere o princípio da proporcionalidade em sentido lato (porquanto desatende aos três aspectos que constituem o núcleo normativo deste princípio de indisfarçável natureza constitucional, a saber, a adequação (*Geeignetheit*), a necessidade (*Erforderlichkeit*) e a proporcionalidade em sentido estrito (*Verhältnismässigkeit im engeren Sinne* ou *Proportionalität*), conformidade (*Angemessenheit*) ou razoabilidade (*Zumutbarkeit*) da medida limitadora (meio) em função do objetivo com ela buscado.

Primeiro, a medida questionada não se mostra adequada ao fim que se propõe, já que a renúncia do prosseguimento do processo administrativo, como conseqüência da propositura da ação anulatória no prazo de 180 dias da decisão administrativa de primeira instância, não trará a almejada celeridade na concretização do direito creditório do Fisco, embasado no lançamento, que somente tornar-se-á realidade após a propositura do executivo fiscal e do julgamento dos respectivos embargos do devedor. A necessária propositura de ação anulatória no citado prazo não guarda relação de causa e efeito com o objetivo de celeridade pretendido com a limitação do direito de acesso ao Poder Judiciário representado por aquela medida. Em outras palavras, a medida limitadora do direito ao amplo acesso ao Poder Judiciário revela-se inadequada ao fim de inegável interesse público que justificou a sua adoção.

Segundo, a medida ora questionada revela-se desnecessária ao fim que se propõe, entendido o aspecto da necessidade como o dever dos

(7) *Direito constitucional*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1993, p. 171.

agentes públicos de, dada a indispensabilidade de limitação de um determinado direito ou garantia individual, como meio para o atingimento de um interesse público, eleger sempre a medida que limitar o menos possível tal direito ou garantia individual. Neste sentido, a imposição do prazo de 180 dias para a propositura de ação anulatória, poderia, por exemplo, ser contado a partir da decisão final proferida no processo administrativo, hipótese em que ter-se-ia resguardado plenamente o respeito pelo devido processo legal, ampla defesa e contraditório no processo administrativo. Em outras palavras, a limitação ao direito de ação foi de tal monta que acabou por ferir outros princípios constitucionais, quando poderia não tê-lo feito, sem que com isso a finalidade de interesse público buscada restasse comprometida.

E, por fim, a medida analisada revela-se ainda desproporcional em sentido estrito, desconforme ou irrazoável já que, na busca do interesse público de tornar mais célere o recebimento das dívidas públicas, a limitação ao direito de amplo acesso ao Poder Judiciário acaba por exigir do sujeito passivo a renúncia ao direito de ampla defesa e contraditório no processo administrativo, ou, por outro lado, impõe ao contribuinte que optar por exercer o seu direito de prosseguir no processo administrativo o ônus de ver extinto o seu direito de propor ação anulatória. Assim, ao regular o âmbito de exercício e a dimensão das duas garantias constitucionais (o direito a ampla defesa e contraditório no processo administrativo de um lado, e de outro lado, o direito à universalidade da jurisdição), o Poder Público estaria exigindo a realização de um deles com o completo sacrifício do outro, o que, como é cediço, nega o princípio da unidade da Constituição segundo o qual todas as regras e princípios constitucionais possuem o mesmo peso e importância.

Portanto, entendemos que a fixação do referido prazo revela-se inconstitucional porquanto representa limitação inadequada, desnecessária e desconforme ao princípio da universalidade da jurisdição (art. 5.º, XXXV) e à garantia de ampla defesa e contraditório no processo administrativo, desatendendo, assim, o princípio constitucional da proporcionalidade.

Não obstante revele-se inconstitucional, entendemos que tal prazo seria prescricional, porquanto o objetivo da pretensão jurídica exercida com a propositura da ação anulatória é o de condenar o Fisco a cancelar o lançamento fiscal por ele levado a cabo. Vale dizer, a ação anulatória objetivaria condenar o Fisco a uma prestação (cancelamento do lançamento) o que, segundo a melhor doutrina de Agnelo Pacheco Amorim, autoriza

a afirmativa de que aquele prazo possui a natureza de prescricional e não decadencial.

4) A autoridade administrativa, como julgadora no processo administrativo fiscal, pode deixar de aplicar a lei por considerá-la inconstitucional? Se aplicou norma inconstitucional e causou prejuízo ao contribuinte, qual é a sua responsabilidade, à luz do art. 37, § 6.º, da Constituição Federal?

Ninguém discorda da assertiva de que a autoridade julgada no processo administrativo fiscal exerce uma tarefa de controle da validade do ato administrativo submetido à sua apreciação.

Este juízo de validade é feito não somente diante de uma lei isolada, que eventualmente tenha sido aplicada pelo agente público, mas diante de todo o direito, ou melhor, de todo o ordenamento jurídico. Aliás, no mesmo sentido, é a disposição do art. 2.º, parágrafo único, inc. I, da Lei 9.784/99, que disciplina o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, segundo o qual o processo administrativo federal deve-se desenvolver em conformidade com a lei e o Direito. O legislador pátrio incorporou, neste particular, o previsto no art. 20 (3) da Constituição Alemã de 1949 que determina aos Poderes Executivo e Judiciário a obediência à lei e ao direito.

Assim, o controle da validade exercido pelo órgão julgador administrativo não é, e nem pode ser, um mero juízo de compatibilidade lógica (mero silogismo) entre o que dispõe a lei e o fato concreto submetido à sua regulação. Em outras palavras, a decisão do órgão julgador administrativo não se reduz a um mero juízo acerca da inclusão da norma individual e concreta construída pela autoridade lançadora dentro da moldura que representa o conjunto de interpretações possíveis da regra legal então aplicada, é muito mais do que isso. Para compreendê-la a contento, julgamos indispensáveis algumas linhas sobre o processo de interpretação/aplicação do direito.

A interpretação/aplicação do direito tem por objeto os textos normativos, isto é, o conjunto de enunciados deônticos expressos ou implícitos no ordenamento jurídico. Interpretar e aplicar o direito é precisamente a tarefa de transformar estes textos (disposições) pertencentes ao

ordenamento jurídico em normas jurídicas, o que leva Gustavo Zagrebelsky a afirmar que o conjunto de textos (disposições) é ordenamento somente em potência, isto é, um conjunto de possibilidades interpretativas, um conjunto de normas potenciais.⁸

Outrossim, o processo de interpretação/aplicação é sempre do direito, em cujo vértice encontra-se a Constituição, e não apenas de um texto isolado, desconectado dos demais comandos deônticos contidos na ordem jurídica. Ainda que o intérprete refira-se apenas a um texto normativo, está, na verdade, interpretando e aplicando em primeiro lugar a Constituição (ao formular um juízo mínimo de compatibilidade do texto interpretado-aplicado com as exigências constitucionais), e de resto todos os demais textos normativos cujos comandos deônticos determinem um sentido contrário àquele estabelecido pelo texto aplicado.⁹

O intérprete/aplicador do direito exerce o papel de agente mediador entre os textos normativos e as normas jurídicas; o intérprete desempenha função ativa no processo de realização concreta do fenômeno jurídico ao participar da construção de sentido dos textos normativos, transformando-os efetivamente em normas jurídicas. Ao assim proceder, o intérprete influi sobre o sentido e alcance do próprio ordenamento ao tornar “ato” comandos normativos inscritos nele apenas “em potência”.

Contudo, a norma jurídica, produto da interpretação/aplicação do direito pelo sujeito, não decorre apenas da consideração isolada dos textos normativos. A norma jurídica decisional resulta sobretudo da análise dos fatos subjacentes à decisão, isto é, das nuances do caso concretamente situado e que requer regulação e decisão. Não se interpreta/aplica somente os textos normativos isolados da realidade, mas nela inseridos. Em outras palavras, não se interpreta somente os textos, mas também a realidade.

(8) *Manuale di diritto costituzionale*. Torino: Utet, 1993. v. 1, p. 69.

(9) Vale a pena lembrar a lição de Eros Roberto Grau (*A ordem econômica na Constituição de 1988*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 176-177), o qual afirma: “Não se interpreta a Constituição em tiras, aos pedaços. A interpretação de qualquer norma da Constituição impõe ao intérprete, sempre, em qualquer circunstância, o caminhar pelo percurso que se projeta a partir dela – da norma – até a Constituição. Uma norma jurídica isolada, destacada, desprendida do sistema jurídico, não expressa significado normativo nenhum”.

Tal tarefa de transformar textos em normas jurídicas não compete exclusivamente ao Poder Judiciário mas a todos os agentes estatais a quem a ordem jurídica atribui a função de decidir, produzindo normas jurídicas (função normativa *lato sensu*). Esta função encontra-se espalhada pelos três poderes do Estado: no Legislativo, mediante a tarefa de produzir estatuições primárias (leis em sentido formal), no Executivo, através do reconhecimento da função regulamentar, e no Judiciário, através do exercício da função regimental.¹⁰ Além da função regimental, o Poder Judiciário possui ainda a inegável *função normativa jurisdicional* consubstanciada no dever-poder de “dizer o direito” aplicável aos casos concretos.

Portanto, a interpretação/aplicação que cria norma jurídica é aquela que transforma texto em norma jurídica, isto é, aquela produzida por agente a quem a ordem jurídica atribui função normativa. Logo, a interpretação formulada pelo cientista do direito, não obstante também consubstancie aplicação da ordem jurídica na medida em que alberga decisões acerca da aplicabilidade dos textos normativos, por óbvio, não produz norma jurídica.

Diante destas premissas, pode-se concluir que o ato de imposição fiscal produzido pelo agente público possui a natureza de uma norma jurídica individual e concreta decorrente da interpretação que aquele agente realiza: i) dos fatos jurídicos ocorridos no mundo fenomênico (fatos geradores), e ii) do conjunto das determinações legais e constitucionais – e não apenas de uma isoladamente –, que habilitam o Estado a exigir certo montante a título de tributo.

Analisados os fatos e os textos normativos reputados válidos, o agente público decide se se verifica a subsunção dos fatos materialmente ocorridos em relação ao conjunto de hipóteses previstas nos textos normativos. Este é um juízo de mera subsunção, onde o agente público observa se a norma jurídica representada pelo ato de imposição fiscal *cabe* dentro da moldura normativa produzida pela consideração do conjunto dos textos jurídicos considerados como relevantes para a regulação (decisão) do caso concreto, isto é, se o ato de imposição (norma jurídica individual) repre-

¹⁰ Eros Roberto Grau (*Direito posto e direito pressuposto*. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 181) conclui que “em uma tentativa de conciliação de critérios, teremos que a função normativa (*material*) compreende a *função legislativa* e a *função regulamentar* (institucionais) – mais a *função regimental*, se considerarmos a normatividade emanada do Poder Judiciário” (grifos do original).

senta uma das possibilidades de interpretação/regulação jurídica possíveis para o caso concreto.

Todavia, para formular a norma jurídica individual e concreta de imposição fiscal, além de interpretar a natureza dos fatos e a sua adequação nas hipóteses normativas, é imprescindível que o agente público interprete o próprio direito, no intuito de descobrir (ou construir) o conteúdo do dever-ser que este estabelece. Em outras palavras, qualquer autoridade pública antes de agir, formula, com base em todo o direito positivo, um juízo acerca das exigências que este lhe impõe e que irão determinar o conteúdo da decisão (norma jurídica individual) a ser por ele concretamente tomada. Assim, o ato de imposição fiscal não revela a mera subsunção do fato a um determinado texto legal, mas representa o ato final de um juízo complexo (sobre fatos e textos normativos) realizado pelo agente fiscal.

O ato de imposição fiscal constitui, portanto, o resultado da interpretação de fatos efetivamente ocorridos, do texto normativo que estabelece a hipótese de incidência tributária, da subsunção destes fatos à hipótese legal, bem como da validade desta subsunção diante dos demais comandos normativos presentes no sistema jurídico, notadamente os de índole constitucional.

Em função destas premissas, parece-nos inadequada a expressão “controle de legalidade” dos atos administrativos porquanto parte da falsa premissa que o direito pode ser interpretado e aplicado aos pedaços, em partes estanques, e não pautado sempre pelo conjunto de mandamentos albergados pelo ordenamento jurídico. A Administração Pública pátria, hoje por expressa disposição legal, deve agir em conformidade com todo o direito (aí incluído o conjunto de regras e princípios constitucionais) e não somente com as leis (como pressupõe a expressão controle de “legalidade”). Logo, o controle é exercido sobre a validade e da juridicidade da atuação administrativa realizada e não somente sobre um mero juízo de subsunção de um fato à hipótese legalmente prevista em um texto normativo isolado.

Exemplifiquemos. Nenhum agente fiscal relativamente prudente e bem preparado constituirá o crédito tributário correspondente a uma hipótese de incidência prevista em um determinado ato legal sobre fatos ocorridos antes da publicação da lei que prevê tal incidência, pelo simples fato de que, antes de afirmar (decidindo) tal norma jurídica de imposição fiscal, o agente formulará um juízo acerca da validade daquela regra legal diante de toda a ordem jurídica (inclusive constitucional), bem como da situação

fática posta diante de si, e verificará que, inobstante válida naquele momento, aquela regra não pode ser aplicada sobre fatos ocorridos antes da sua publicação em face do princípio da irretroatividade da lei tributária constitucionalmente consagrado (art. 150, III, *a*), que veda a elaboração de norma jurídica que assim estabeleça.

Neste exemplo, ao elaborar a norma jurídica individual e concreta, o agente fiscal, considerando o conjunto de mandamentos inseridos no ordenamento jurídico, simplesmente afasta, por constitucionalmente inválida, uma das interpretações possíveis extraídas daquela regra legal em face do princípio constitucional da irretroatividade tributária que impede a incidência da mesma sobre fatos jurídicos anteriores à publicação da lei. Todavia, ao formular a norma jurídica de imposição fiscal, o agente fiscal não exterioriza tal conclusão, mas, adequando a sua decisão ao conjunto de possibilidades aceitas como válidas por todo o ordenamento jurídico, constitui o crédito tributário tão-somente no que tange aos fatos ocorridos posteriormente à publicação da referida lei.

Este simples exemplo serve para demonstrar que os agentes fiscais sempre agem (seja através de atos meramente executórios ou decisórios) considerando o conjunto de mandamentos da ordem jurídica, concretizando uns e afastando outros, por revelaram-se, diante dos casos concretos, faticamente inaplicáveis e/ou juridicamente inválidos. Logo, o afastamento de um mandamento jurídico, independentemente da fonte da qual o mesmo deriva (lei, regulamento etc.) é fenômeno comum e inerente à própria concretização da função administrativa, inobstante não apareça de forma expressa na motivação dos atos administrativos, mas constitua um pressuposto inarredável da sua formulação.

Tal tarefa de formular a norma jurídica individual e concreta quando da prática dos diferentes atos administrativos é reforçada quando se desenvolve por órgãos administrativos que têm a missão precípua de julgar a validade de decisões (atos administrativos) tomadas por outro agente público. Vale dizer, tal tarefa de “dizer administrativamente o direito” aplicável constitui autêntico controle de validade da norma jurídica individual e concreta representada pelo ato administrativo analisado.

Se quando da formulação do ato de imposição (norma jurídica individual), o agente fiscal não considera somente um texto normativo isolado, mas sempre o conjunto do ordenamento jurídico, *a fortiori* o mesmo é realizado pelo órgão administrativo dotado legalmente da função de controlar a validade do juízo formulado por aquele agente fiscal.

Voltemos ao exemplo *retro* exposto. Imaginemos que aquele agente fiscal, desconsiderando o princípio constitucional da irretroatividade tributária, constitua o crédito tributário relativamente aos fatos geradores anteriores à lei que prevê a incidência tributária. Impugnado o lançamento, o órgão julgador deve, exercendo, a sua tarefa institucional de controle da validade dos atos administrativos submetidos à sua apreciação, reconhecer a invalidade do ato praticado, porquanto a referida regra legal deve ser afastada por revelar-se materialmente inconstitucional em face da ofensa que, naquele caso, a interpretação da mesma causou ao princípio da irretroatividade tributária.

A essência do debate está não em se atribuir uma competência institucional para a Administração Pública declarar a inconstitucionalidade dos textos normativos, função que, de fato, não lhe cabe em uma ordem jurídica como a brasileira, mas de reconhecer e assumir que “dizer administrativamente o direito aplicável”, praticando atos administrativos, é tarefa que exige inelutavelmente um juízo sobre a constitucionalidade dos diversos mandamentos jurídicos previstos no ordenamento e que revelam-se relevantes para a regulação do caso concreto submetido à decisão administrativa.

A Administração Pública, portanto, não possui competência institucional para declarar uma lei (ou um texto de lei) inconstitucional, mas como pressuposto do desenvolvimento da função administrativa, formula (e assim deve ser), sempre diante das particularidades do caso concreto, um juízo sobre a validade da interpretação (norma jurídica individual) extraída de um determinado texto de lei, em relação aos demais mandamentos da ordem jurídica, sobretudo aqueles de âmbito constitucional. Este juízo, repita-se, não incide sobre a validade potencial da lei, mas sobre a sua validade concreta, isto é, sobre a sua validade no caso concreto, daí porque não se declarará a inconstitucionalidade da lei, mas a invalidade da norma jurídica individual dela extraída, no caso concreto, pelo agente que formula o ato administrativo sindicado.

Diante do exposto, e respondendo diretamente a questão proposta, entendemos que a autoridade administrativa, como julgadora no processo administrativo fiscal pode deixar, no caso concreto, de aplicar a lei, por considerar que a interpretação dela extraída pelo agente fiscal (através do ato de imposição), ofende mandamento constitucional.

Entendemos ainda que a responsabilidade do Estado e do agente administrativo por aplicação de norma inconstitucional por eventual pre-

juízo causado em função de tal agir pressupõe e exige a prévia pronúncia de inconstitucionalidade da norma aplicada pelo Supremo Tribunal Federal.

Parece-nos que somente se pode cogitar da responsabilidade objetiva do Estado e/ou do agente público por aplicação de norma inconstitucional quando tal juízo e pronúncia de inconstitucionalidade já houver sido realizado, de forma definitiva, pelo Supremo Tribunal Federal. Em outras palavras, para surgimento do dever de indenizar, faz-se necessário, antes de tudo, que a decisão administrativa danosa ocorra posteriormente à definição pelo órgão jurisdicional competente – Supremo Tribunal Federal – do caráter inconstitucional daquela norma jurídica aplicada pela Administração Pública.

De todo modo, entendemos ser possível a responsabilidade objetiva do Estado e/ou do agente público, com fundamento no art. 37, § 6.º, da CF por aplicação de norma jurídica inconstitucional, desde que tal inconstitucionalidade já tenha sido pronunciada de forma inegável pelo Supremo Tribunal Federal, quando do momento da decisão administrativa.

5) A Fazenda Pública pode ir a juízo pedir a anulação de decisão administrativa a ela contrária?

Segundo já antigo entendimento do Supremo Tribunal Federal, “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 judicial” (Súmula 473).

Tal Súmula, a rigor, representa uma evolução do entendimento jurisprudencial antes expresso através da Súmula 346 do mesmo Tribunal, que dispõe: “a Administração Pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos”.

Tal entendimento jurisprudencial deve ser interpretado com temperamentos. Ninguém nega que a Administração Pública pode rever seus atos anulando-os, caso constate que os mesmos estão viciados por invalidez (e não somente ilegalidade), todavia, para tanto, há que observar a natureza do ato objeto de tal anulação, bem como a garantia do devido processo legal, sem contar a possibilidade dos administrados prejudicados socorre-

rem-se do Poder Judiciário a fim de ver reparados os prejuízos que tal revisão tenha lhes causado.

Parece claro que o Poder Executivo pode *sponte propria*, por vício de inconstitucionalidade, proceder à anulação de ato administrativo emanado por seus órgãos no exercício da função normativa regulamentar de expedir decretos, resoluções e instruções para a fiel execução das leis (arts. 84, IV, e 87, parágrafo único, II, da CF). Como tais atos são, em regra, dotados de considerável grau de generalidade e abstração, a alteração do seu comando normativo corresponde *mutatis mutandis* a uma modificação legislativa, função normativa inovadora da ordem jurídica exercida pelo Poder Legislativo.

Neste sentido, é perfeitamente possível ao Secretário da Receita Federal anular, por entender ilegal, uma Instrução ou um Parecer Normativo anteriormente editados. Assim agindo, estará, a rigor, cumprindo o seu desiderato de, no exercício da sua função normativa regulamentar, guardar obediência à Constituição.

Pode ainda a Administração Pública proceder, também *sponte propria*, à anulação de ato (decisão) administrativa, por inconstitucional, dentro do processo administrativo de controle da validade dos atos administrativos. A anulação deverá ser procedida por qualquer dos órgãos com competência legal para exercer a tarefa de controle da validade dos atos administrativos, atendendo-se, contudo, à garantia do devido processo legal. Logo, no bojo do processo administrativo fiscal, e do controle de validade que o mesmo consubstancia, pode a Administração anular, por entender inconstitucional, qualquer das decisões administrativas que discutidas/emanadas de seu objeto. Tal anulação, todavia, deve ser procedida pelas autoridades/órgãos que possuem competência legal para exercerem concretamente o controle de legalidade dos atos/decisões administrativos, em atenção à garantia do devido processo legal.

Negamos, todavia, a possibilidade de qualquer autoridade administrativa da cúpula do Poder Executivo (Presidente da República, Governador de Estado ou Ministro), mas que, por disposição legal, não participe do processo administrativo de controle de validade dos atos administrativos possa *sponte propria* anular, por julgar inválido, um ato praticado no bojo daquele processo. Deve ser preservado o juízo formulado pelas autoridades administrativas com competência legal para, no bojo do processo administrativo, exercendo a tarefa de controle da validade da vontade da Administração Pública, definir o conteúdo normativo da mesma.

Desnecessário afirmar que qualquer ato/decisão administrativa, sobretudo aquele que desfaz, por anulação, um ato/decisão anteriormente proferido deve ser expressamente motivado, inobstante a autoridade pública tenha competência legal para proceder à tal anulação.

Outra situação ocorre quando a anulação do ato/decisão administrativo deva ser requerida pela Administração Pública junto ao Poder Judiciário. Atendidas certas condições, entendemos que o Poder Executivo pode requerer a anulação de decisão administrativa, a ele contrária, através da via judicial.

Parece-nos possível que a Administração Pública possa requerer judicialmente a anulação de decisão administrativa a ela contrária, proferida após o encerramento do processo administrativo em que a mesma foi proferida, quando tal decisão consubstanciar uma norma jurídica (resultado da interpretação dos fatos e dos textos normativos) considerada inválida por pacíficas e inegáveis manifestações do Poder Judiciário, representada por Jurisprudência uniforme do Superior Tribunal de Justiça (em tema de legalidade) ou do Supremo Tribunal Federal (em matéria de constitucionalidade).

Contudo, o interesse de agir à propositura de tal ação judicial somente surge com a definição da interpretação judicial sobre a matéria discutida. Antes de tal momento, não possui a Administração Pública o interesse jurídico a discutir no Poder Judiciário a validade de uma manifestação dela mesma emanada.

Outra hipótese que entendemos conferir à Administração Pública o interesse a pleitear judicialmente a anulação de decisão administrativa a ela contrária, pode ocorrer nas situações em que haja evidência de que tal decisão tenha sido proferida com dolo, má-fé ou fraude pelo agente que a proferiu. Enfim, a Administração poderá pleitear a anulação de decisão administrativa a ela contrária quando conseguir demonstrar vícios na formulação da mesma.