



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo n.º : 11020.001670/90-14
Recurso n.º : RD/101-1.505
Matéria : IRPJ
Recorrente : IMPORTADORA DE CARLI PAGLIOLI LTDA
Recorrida : PRIMEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : FAZENDA NACIONAL LTDA.
Sessão de : 16 DE ABRIL DE 2001
Acórdão n.º : CSRF/01-03.298

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS NA ESFERA ADMINISTRATIVA – O Direito brasileiro, desde a Constituição Republicana de 1897, é dominado pelo princípio da universalidade da jurisdição, ou sistema de jurisdição única, segundo o qual a função jurisdicional é monopólio do Poder Judiciário, de cuja apreciação não pode ser excluída qualquer lesão ou ameaça de lesão de direito individual, ainda que tal lesão ou ameaça seja decorrente de ato da Administração. Trata-se, pois, de uma reserva absoluta de jurisdição aos órgãos do Poder Judicial, que tem como corolário a impossibilidade de atribuição de poderes jurisdicionais aos órgãos do Poder Executivo.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela IMPORTADORA DE CARLI PAGLIOLI LTDA.

Acordam os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, em NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Victor Luis de Salles Freire (Relator), Maria Goretti de Bulhões Carvalho, José Carlos Passuelo, Wilfrido Augusto Marques, José Clóvis Alves, Carlos Alberto Gonçalves Nunes e Luiz Alberto Cava Maceira. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Antonio de Freitas Dutra.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: **25 ABR 2002**

Participaram, ainda do presente julgamento, os Conselheiros: CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, REMIS ALMEIDA ESTOL, VERINALDO HENRIQUE DA SILVA, IACY NOGUEIRA MARTINS MORAIS, e MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS. Ausente justificadamente o Conselheiro Celso Alves Feitosa.



Processo nº : 11020.001670/90-14
Acórdão nº : CSRF/01-03.298

Recurso nº : RD/101-01.505
Recorrente : IMPORTADORA DE CARLI PAGLIOLI LTDA

RELATÓRIO

O R. Despacho de fls. 712/718, referindo-se ao Recurso Especial formulado a fls. 656/684, e em face do cotejo entre o Acórdão Recorrido (101-91.572, prolatado em sessão de 19.11.97, sendo Relatora a Conselheira Sandra Maria Faroni) e os Acórdãos dados como conflitantes (108-01.182 e 103-16.594) (fls. 685/708), entendeu de

- a) dar-lhe seguimento na matéria "Apreciação da Inconstitucionalidade das Leis pela Instância Administrativa" em face do Acórdão 108-01.182 de lavra do ex Conselheiro Adelmo Martins Silva ao reconhecer aos Órgãos Administrativos judicantes a competência para aplicar a Lei Maior;
- b) negar-lhe seguimento no tocante à matéria "Impropriedade do Lançamento" por visualizar "reapreciação das provas materiais";
- c) dar seguimento à matéria "Imposto de Renda Retido na Fonte" em face também do Acórdão 108-01.182 por alegada inconstitucionalidade do art. 8º do Decreto Lei 2065/83;
- d) negar-lhe seguimento sobre o tema "Inaplicabilidade da TRD" por não vislumbrar dissídio jurisprudencial.

O Acórdão recorrido está assim ementado no que pertine à matéria submetida a esta Instância Recursal:

"NORMAS PROCESSUAIS – Não caracteriza cerceamento de defesa a não apreciação, pelo julgador administrativo de arguição de inconstitucionalidade de lei."

Já o Acórdão paradigma se ementou nos seguintes termos:

"NORMAS CONSTITUCIONAIS – COMPETÊNCIA PARA APLICÁ-LAS A CASOS CONCRETOS – Em face do art. 5º, inc. LV da Constituição Federal, os órgãos administrativos judicantes estão obrigados a aplicar, sempre, a Lei Maior em detrimento da norma que considera inconstitucional. Impor limitação ao livre convencimento da autoridade julgadora, assim como não conhecer esta de matéria constitucional arguida pelo litigante em qualquer

 3

instância implica cerceamento da plena defesa e violação da Lei Fundamental.”

Cientificado da possibilidade apresentação de agravo na parte não admitida (fls. 727/727 v.), o contribuinte quedou-se no silêncio.

O apelo está fundamentado na Doutrina e Jurisprudência, discorrendo a parte longamente sobre a possibilidade da apreciação na Instância Administrativa da “CONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS E ATOS NORMATIVOS”, bem como a respeito da “INCONSTITUCIONALIDADE DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE” e pertinente presunção.

É o relatório.



VOTO VENCIDO

Conselheiro VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE, Relator

O recurso foi oferecido no prazo legal e no âmbito das matérias que restaram submetidas a esta Câmara Superior o r. despacho de admissibilidade, com propriedade, identificou a divergência e assim dele tomo o devido conhecimento.

A respeito do primeiro tema, a "Apreciação da Inconstitucionalidade das Leis pela Instância Administrativa", a questão é efetivamente tormentosa, tendo sido e estando objeto de grande discussão na Doutrina e na Jurisprudência. Neste diapasão, todavia, avanço o meu posicionamento para discordar do entendimento da Câmara "a quo" porquanto acho que a Corte Administrativa pode e deve examinar o lançamento inclusive à luz da órbita constitucional.

No dia a dia, mais exatamente no âmbito dos Conselhos de Contribuintes, quando se declara a ilegalidade de uma Instrução Normativa ou de um Ato Declaratório, no fundo, levados às últimas consequências, tal entendimento, está se respeitando o primados da Leis insculpido na Carta Magna já que a ilegalidade de uma Portaria é, em última análise a confrontação a uma lei e por tabela a confrontação à Constituição.

Há que se distinguir entre a aplicação da Constituição ao caso específico do procedimento administrativo e a declaração de inconstitucionalidade da Lei. Aquela é permitida e esta sim é vedada já que a tarefa da declaração de inconstitucionalidade é prerrogativa apenas e tão só do Supremo Tribunal Federal. Compactuo e muito assim com o voto do ex Conselheiro Adelmo Martins Silva no Acórdão 108-01.182, quando, reportando-se ao Parecer 184-H de 7 de maio de 1965, emanado do Dr. Adroaldo Mesquita da Costa, então Consultor Geral, lembrou que S.Exa. voltara atrás para propugnar, no âmbito do Poder Executivo, pelo não cumprimento de Lei inconstitucional antes que o Poder Judiciário proclamasse a sua inconstitucionalidade (fls. 689). E é bom lembrar, nos dias de hoje, a humildade do então Consultor Geral para rever seu posicionamento, quando deixou assente:

"22. Hoje, após exame mais acurado do assunto, convenci-me de que não exposei a melhor doutrina. E, acreditando acertar, mudo de opinião, sem nenhum constrangimento, recordando Alexandre Herculano, quando, em acérrima polêmica, ao retificar conceito anteriormente emitido, asseriu esta profunda verdade, reveladora da falibilidade do julgamento humano: "Só não muda

de opinião quem opinião não tem.” E a seguir, lembrando Manoel de Oliveira Lima, “A inconstância nem sempre é fraqueza e a incoerência muitas vezes é inteligência.”

A seguir, em abono aos demais conceitos da Relatoria, valho-me da lição do ex Juiz paulista, Luiz Fernando de Carvalho Accacio, MD ex integrante do Egrégio Tribunal de Impostos e Taxas, companheiro de jornada de nosso Conselheiro Celso Alves Feitosa, quando, no Ementário TIT 1996, págs. 428/434, nos autos da questão de ordem SF no. 2713/95 a propósito do tema “Competência do Tribunal de Impostos e Taxas por Qualquer de Suas Câmaras, para deixar de aplicar Lei Inconstitucional ou Decreto Ilegal em Casos Concretos” assim se pronunciou:

“A questão debatida nos autos está ligada à possibilidade do E. Tribunal de Impostos e Taxas no apreciar a constitucionalidade ou ilegalidade de diplomas legais, para, reconhecendo a sua ocorrência, invalidar o lançamento tributário operado pelo Fisco.

Pela afirmativa manifestaram-se, em judiciosas considerações, o I. Relator Dr. Ademir Ramos da Silva, bem como o Dr. Djalma Bittar e o Dr. José Manoel da Silva.

Pela negativa pronunciou-se o Dr. Paulo Gonçalves da Costa Júnior, escudado na consideração de que “análise do Texto Constitucional se dessume que apenas aos órgãos do Poder Judiciário foi conferida competência para a prática do controle de constitucionalidade(...)”.

Com a devida vênia quero crer que da análise do Texto Constitucional resulta exatamente o contrário de que diz o Dr. Paulo Gonçalves da Costa Júnior.

De fato, é ponto pacífico que a decretação de inconstitucionalidade de determinada lei é tarefa do Supremo

Tribunal Federal, através do controle concentrado da constitucionalidade. Essa faculdade, entretanto, não afasta a competência de outros Tribunais, não constitucionais, de negarem a aplicação de determinado diploma legal que

contrarie a Carta Magna. É o chamado controle difuso, cujos contornos, de longa data, foram fixados por Ruy Barbosa, no habeas corpus impetrado em favor dos presos políticos, em



1893, fazendo-o com base no artigo 59, § 1º, da Constituição de 1891, para afirmar, no particular, que o princípio fundamental a ser observado estaria na autoridade reconhecida a "todos os tribunais, federais ou locais, de discutir a constitucionalidade das leis (...) e aplicá-las ou desaplicá-las, segundo esse critério" ("Comentários à Constituição Federal Brasileira", coligidos por Homero Pires, SP, 1933, vol. 4/133).

Essa orientação passou para o artigo 10, § 13, da Lei nº 211, de 20 de novembro de 1894, verbis:

"Os Juizes e os tribunais apreciarão a validade das leis e regulamentos e deixarão de aplicar aos casos correntes as leis manifestamente inconstitucionais e os regulamentos manifestamente incompatíveis com as leis ou com a Constituição".

Desde então essa tendência se manteve, nas Constituições que se seguiram, ressaltando-se apenas algumas atenuações nas Cartas vigorantes em períodos ditatoriais de 34 e 67, hoje plenamente superadas, conforme anotado por Clémerson Merlin Cléve ("A Fiscalização Abstrata de Constitucionalidade no Direito Brasileiro", Ed. RT, SP, 1995, págs. 65 e ss).

Trata-se do que até aqui foi exposto, do controle exercido pelo Judiciário, que por si só não arreda a vigilância que deve ser exercida pelos outros Poderes.

De fato, como já sentenciou o E. Supremo Tribunal Federal, pelo voto do Ministro Cândido Motta Filho, "O zelo, pela intangibilidade do regime, não é, por certo, privilégio do

Judiciário, uma vez que todos os Poderes da República são guardas da Constituição"(RTJ 3/760).

E é exatamente em obséquio a esse princípio que a Suprema Corte vem reiteradamente reconhecendo ao Poder Executivo o direito de deixar de cumprir leis que entenda

inconstitucionais (RTJ 2/386; RTJ 12/49; RTJ 33/330; RTJ 36/382).

E é também em função desse primado, que o Judiciário e também a doutrina têm consagrado o direito do Executivo



em anular os seus atos quando ilegais, inclusive pela ilegalidade maior da inconstitucionalidade.

Diz assim Caio Tácito:

"(...) no regime da separação dos poderes, incumbe a cada um dos órgãos constitucionais o exercício de atribuições próprias e definidas. Sal definição de competência envolve tanto a faculdade de praticar determinado ato, como ainda, correlatamente, o de rever as sua próprias decisões. É pacífica a tese de que o Poder Executivo pode anular, ex officio, os seus próprios atos ilegais ou inconstitucionais, conforme iterativa jurisprudência dois Tribunais" (Parecer, RDA 59/343).

No mesmo sentido, manifestaram-se ainda, Seabra Fagundes, "Anulamente do Ato Administrativo", RDA 2/487; Hely Lopes Meirelles, "Direito Administrativo Brasileiro", Ed. RT, SP pág. 169; José Frederico Marques, "A Revogação dos Atos Administrativos", RDA 39/20, etc.

*De resto, no campo jurisprudência, trata-se de matéria já estratificada nas Súmula 346 e 473, **verbis**.*

"(346) A administração pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos".

"(473) 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".

Pois bem, os Tribunais Administrativos, diz Hely Lopes Meirelles, "são órgãos do Poder Executivo, com competência jurisdicional específica para assuntos indicados em lei, a serem decididos nos recursos próprios" ("Direito Administrativo Brasileiro" cit. Pág. 706).

Destarte, quando um Tribunal Administrativo invalida um lançamento por ilegalidade ou inconstitucionalidade está ele, na verdade, aplicando a Constituição e por consequência revendo



ato da Administração, no caso um lançamento tributário, porque eivado de vício insanável.

A essa conclusão chegou também Themístocles Brandão Cavalcanti, ainda que negando função jurisdicional às Cortes Administrativas:

“Em nosso regime administrativo existe uma categoria de órgãos de julgamento, de composição coletiva, cuja competência maior é o julgamento dos recursos hierárquicos nas instâncias administrativas”.

A peculiaridade de sua constituição está na participação de pessoas estranhas aos quadros administrativos na sua composição sem que isto permita considerar-se tais instâncias como de natureza judicial.

É que os elementos que integram estes órgão coletivos são mais ou menos interessados nas controvérsias – contribuintes e funcionários fiscais.

Incluem-se, portanto, tais tribunais, entre os órgãos da administração, e as suas decisões são administrativas sob o ponto de vista formal.

Não constituem, portanto, um sistema jurisdicional, mas são partes integrantes do sistema de administração julgando os seus próprios atos com a colaboração dos

particulares (“Curso de Direito Administrativo”, Freitas Bastos, RJ, 1964, pág. 505).

Por conseqüência, a menos que se negue que a Administração possa julgar os seus próprios atos, o que é questão vencida, quer na doutrina quer na jurisprudência,

impossível será vedar aos Tribunais Administrativos a possibilidade de considerar a constitucionalidade ou inconstitucionalidade, ou a legalidade ou ilegalidade de determinado diploma legal, sob pena, naturalmente, de não poder julgar a impugnação oposta pelo contribuinte.

Na verdade, nem se precisaria chegar à teoria das nulidades dos atos administrativos, por provimento próprio, para



se pôr em xeque a posição restritiva defendida pelo Dr. Paulo Gonçalves da Costa Júnior.

O douto relator já o fizera, adrede, lembrando as lições de Gilberto de Ulhôa Canto e Ruy Barbosa Nogueira, bem como a função jurisdicional do E. TIT. Assim, peço licença nesse particular para acrescentar as judiciosas ponderações de Antonio da Silva Cabral, ao consignar.

“Predomina em nosso direito o princípio da hierarquia das leis. Diz o artigo 99 do CTN que o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos. Poder-se-ia acrescentar que as portarias se limitam ao que prevêem os decretos em função dos quais são baixadas, e assim por diante. Ora, a própria lei tem o seu conteúdo e alcance limitados pela Constituição.

Há que se distinguir a atitude de um funcionário público em geral da atitude do funcionário encarregado de julgar os atos administrativos. No primeiro caso, um funcionário não pode deixar de cumprir uma portaria, uma instrução normativa ou até um parecer normativo, pois está subordinado hierarquicamente ao DRF (leia-se CAT) e ao Ministro da Economia (leia-se Secretário da Fazenda) a sua missão é executar o que é determinado por essas autoridades.

O julgador, ao contrário, tem por função apreciar a legalidade dos atos administrativos. O princípio da legalidade exige que se cumpra a lei, sobretudo a lei máxima que é a Constituição. Logo, se o Conselho de Contribuintes (leia-se Tribunal de Impostos e Taxas) depara com lei abertamente contrária à Constituição, há que prestar obediência à Lei Maior. Parodiando o

que disse Ruy, o julgador singular ou o Conselho de Contribuintes não revogam leis inconstitucionais: desconhecem-nas.

Quando os contribuintes alegam a inconstitucionalidade de uma lei, não pedem ao tribunais administrativos que “declarem a inconstitucionalidade da lei”, mas que façam cumprir a Constituição. Pedem, na realidade, que determinado dispositivo de lei não seja aplicado àquele



caso concreto, por ser inconstitucional”(“Processo Administrativo Fiscal”, Saraiva, SP, 1993, págs. 544-45, parênteses meus).

Fizera-o já, também de seu turno, o E. supremo Tribunal em acórdão de que foi relator o Ministro Bilac Pinta, em questão envolvendo o Tribunal Marítimo, que é também um tribunal administrativo, reconhecendo-lhe, não obstante, função jurisdicional nos seguintes termos:

“A primeira arguição do recorrente é a de que o acórdão recorrido teria se apoiado, quanto à prova do sinistro, na decisão do Tribunal Marítimo, órgão administrativo que exerce função jurisdicional na matéria específica sobre que versa a demanda. Essa alegação da recorrente está fundada na velha concepção da “separação dos poderes”, sobretudo no que diz respeito ao exercício da função jurisdicional.

A Constituição brasileira, mantém, sem dúvida, o princípio da unidade de jurisdição, que corresponde à supremacia do Judiciário. A interpretação dessa regra fundamental, entretanto, deve ser feita à luz das transformações sofridas pelo Estado em razão de sua crescente intervenção no domínio econômico e na ordem social”(apud José Alfredo de Oliveira Baracho, in

“Teoria da Constituição”, Ed. Res. Tributária, SP, 1975, pág. 71).

E esse mesmo autor, cuidando da interpretação administrativa, admitida esta como aquela dada à Constituição pelos tribunais administrativos, por ele designados de “quase judiciais”, anota:

“Ocorre a interpretação administrativa na esfera constitucional, quando órgãos do poder executivo ao tomar suas decisões, ajustam seus atos, resoluções e disposições gerais ao império dos preceitos constitucionais”.

E, em seguida, completa:

“A interpretação administrativa é fundamental para o aperfeiçoamento das atividades da administração, pois pode conciliar as garantias constitucionais com o

A

crescimento das tarefas administrativas do Estado Contemporâneo ("Teoria da Constituição" "(teoria da Constituição" cit. Págs. 64 e62).

Há que se acrescentar, outrossim, que esta dúvida não tem mais razão de existir, face à Constituição de 1988.

Realmente, a Carta atual estabelece em seu artigo 5º, inciso LV:

"(artigo 5º)

(LV) aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, como os meios e recursos a ela inerentes".

A Constituição paulista, em seu artigo 4º reitera esse princípio em linhas gerais ao consignar:

"artigo 4º - Nos procedimentos administrativos, qualquer que seja o seu objeto, observar-se-ão, entre outros requisitos, a igualdade entre os administrados e o devido processo legal, especialmente quanto à exigência da publicidade, do contraditório, da ampla defesa e do despacho motivado".

Como se observa, o processo administrativo conta hoje com proteção constitucional por estar expressamente previsto na Constituição. Na verdade garantia duplamente constitucional, em razão das determinações da Carta Magna e

da Carta Paulista. E mais, processo administrativo com a garantia do contraditório e da ampla defesa.

Ora, se fosse correto o que diz o Dr. Paulo Gonçalves da Costa Júnior, todas as vezes que um contribuinte, em sede recursal, invocasse impedimentos constitucionais à ação do Fisco, tal matéria não poderia ser objeto de deliberação deste Tribunal. Por óbvio, nessa situação, restariam comprometidos, não só a ampla defesa e o contraditório, como também o próprio processo administrativo constitucionalmente assegurado.

Bem se vê que essa posição, como dito no início desse voto, não se concilia com o texto constitucional.



*Por todo o exposto e com essas considerações,
acompanho o voto do l. Relator."*

A r. decisão monocrática de fls. 555/564, sob o fundamento de que a "autoridade administrativa" não tem competência legal para decidir sobre a constitucionalidade ou legalidade dos atos baixados pelos Poderes Legislativo e Executivo, assim se abstendo de examinar especificamente uma arguida inconstitucionalidade do IRFonte, a meu entender, e face ao posicionamento acima, não deu ao contribuinte na prestação jurisdicional a que ele tem constitucionalmente direito. E embora a matéria constitucional tivesse sido arguida somente para o lançamento de fonte, não repercutindo sequer no lançamento principal, como a decisão é uma para os lançamentos matriz e decorrentes, acatando aquela nulidade só me resta decretar a nulificação da r. decisão monocrática para que outra seja prolatada na boa e devida forma com o enfrentamento da questão constitucional ventilada na impugnação e não apreciada no veredicto singular.

É como voto.

Sala das Sessões – D.F, em 16 de abril de 2.001


VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE
RELATOR

VOTO VENCEDOR

Conselheiro ANTONIO DE FREITAS DEUTRA, Relator Designado:

O recurso preenche as formalidades legais, dele conheço.

Ao relatório do ilustre Conselheiro Victor Luis de Salles Freire nada tenho a acrescentar. Todavia em relação ao voto peço vênia para discordar.

A matéria trazida a julgamento desta Câmara Superior de Recursos Fiscais diz respeito a apreciação da arguição de inconstitucionalidade das leis na instância administrativa.

Por diversas vezes este tema foi colocado em debate. Porém seja no Primeiro Conselho de Contribuintes bem como na primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais a maioria entende não ser competência da esfera administrativa apreciação de arguição de inconstitucionalidade de leis.

Também vários doutrinadores e juristas de renome esposam o mesmo entendimento.

Visando dar maior visibilidade à assertiva acima, peço vênia para transcrever trecho do professor Alberto Xavier extraído da sua obra "Do lançamento. Teoria Geral do ato do procedimento e do processo tributário". Editora Forense, 2ª edição 1997, páginas 275 a 285.

"CAPÍTULO I

RELAÇÕES ENTRE A IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA E
A IMPUGNAÇÃO JUDICIAL

Parágrafo 1º O DIREITO DE PETIÇÃO COMO FUNDAMENTO DA IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA

A impugnação judicial e a impugnação administrativa dos atos tributários, notadamente do lançamento, são garantias que têm as suas raízes na Constituição Federal: a *impugnação judicial* tem o seu fundamento no inciso XXXV do artigo 5º, segundo o qual a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito; a *impugnação administrativa* tem como base o inciso XXXIV do artigo 5º que outorga o direito de petição aos Poderes Públicos, em defesa de direito ou contra abuso de autoridade; e ainda o inciso LV do artigo 5º, segundo o qual "aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes".

A impugnação na esfera administrativa é, pois, concebida, não como ato de hostilidade contra o poder público, nem, ao revés, como favor gracioso do soberano (como sucedeu no passado), mas como um verdadeiro *direito de recorrer*, que se traduz numa *facultas agendi* (licitude do ato de *recorrer*) e numa *facultas exigendi* (o direito a que seja proferida uma decisão).

Que o direito de petição é o fundamento do direito de impugnação administrativa e, portanto, de um processo administrativo tendente a dirimir um conflito assim declarado, resulta claramente da referência da Constituição a uma "defesa" em face de uma violação ou abuso de direito. Pressupõe, por conseguinte o direito à prova da violação ou do abuso e o direito à reapreciação do ato praticado.

Destas considerações resulta que a impugnação administrativa é um *recurso*, com fundamento no inciso XXXIV do artigo 5º da Constituição Federal e não uma *ação*, com fundamento no inciso XXV do mesmo preceito, uma vez que a tutela do direito se faz valer no âmbito do mesmo Poder que praticou o ato administrativo de lançamento,

alegadoamente lesivo desse direito, e não de um Poder distinto e independente, o Poder Judiciário.

E resulta ainda da referida garantia constitucional que o recurso tem por finalidade a defesa de direito ou a reação contra abuso de autoridade, o que desde logo aponta para a



sua natureza subjetiva, garantística e “reativa”, que faz sobressair o papel de direito subjetivo no objeto do processo, como adiante melhor se verá.

Este recurso foi entre nós elaborado como um processo *impugnatório*, ou seja, como um *processo constitutivo de anulação*.

A disciplina da impugnação judicial é da competência privativa da União. Já a disciplina da impugnação administrativa, por força da teoria dos poderes residuais, é da competência de cada um dos entes tributantes.

O Código Tributário Nacional regula a revisão do lançamento por iniciativa do próprio Fisco, mas não disciplina a sua impugnação administrativa, limitando-se a aludir a “reclamações e recursos” como causas da suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Dada a omissão do Código na disciplina da matéria e a quase infinita multiplicidade das regulamentações a nível estadual e municipal, consideraremos doravante apenas, ainda que a título paradigmático, o processo administrativo tributário federal.

Parágrafo 2º O PRINCÍPIO DA UNIVERSALIDADE DA JURISDIÇÃO E O PROBLEMA DO “CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO”

O Direito brasileiro, desde a Constituição Republicana de 1897, é dominado pelo *princípio da universalidade da jurisdição*, ou *sistema de jurisdição única*, segundo o qual a função jurisdicional é monopólio do Poder Judiciário, de cuja apreciação não pode ser excluída qualquer lesão ou ameaça de lesão de direito individual, ainda que tal lesão ou ameaça seja decorrente de ato da Administração. Trata-se, pois, de uma *reserva absoluta de jurisdição* aos órgãos do Poder Judicial, que tem como corolário a impossibilidade de

atribuição de poderes jurisdicionais aos órgãos do Poder Executivo.

Não existe, pois entre nós sistema de “contencioso administrativo” de inspiração francesa, caracterizado por totalidade ou parte das questões relativas à Administração Pública (notadamente as tributárias) serem reservadas à apreciação definitiva de órgãos do Poder Executivo, aos quais são conferidos poderes jurisdicionais.



É importante salientar que o “contencioso administrativo” resulta de uma “interpretação heterodoxa” do princípio da separação de poderes, devida mais ao circunstancialismo histórico específico de certos países europeus (em especial a França revolucionária de 1789) do que a razões de coerência lógica. Com efeito, enquanto a lógica pura do princípio da separação de poderes conduz ao impedimento de a Administração exercer funções jurisdicionais e de que os tribunais exerçam tarefas administrativas, já não conduz ao impedimento de os tribunais conhecerem dos litígios entre a Administração e os particulares. Ora, este último impedimento representa uma “distorção artificial” daquele princípio – explicável apenas por uma razão histórica e pragmática (a reação contra a forma de atuar dos “Parlamentos”, tribunais do *Ancien Régime*), distorção que constitui, no dizer de VASCO PEREIRA DA SILVA, o “pecado original” do contencioso administrativo.

A falácia revolucionária segundo a qual “julgar a Administração é ainda administrar” conduziu assim à “imunidade judicial da Administração” ou seja, à subtração dos atos do Poder Executivo da apreciação do Poder Judicial e à concomitante criação de mecanismos de autocontrole no âmbito do Poder Executivo, que evoluíram por três fases distintas: numa primeira fase, o julgamento dos recursos contra os atos da Administração competia a órgãos da Administração ativa – era o sistema do *administrador –juiz*; numa Segunda fase, esse julgamento cabia à Administração consultiva, mas a sua eficácia dependia ainda de homologação da Administração ativa – era o sistema de *justiça reservada*; enfim, numa terceira fase, o julgamento definitivo passa a caber a órgãos reputados imparciais, de

natureza jurisdicional, mas integrados no Poder Executivo e não no Poder Judicial – é o sistema de *justiça delegada*.

O contencioso administrativo em sentido próprio corresponde a esta terceira fase no processo de progressiva jurisdicionalização do autocontrole administrativo, caracterizada pelo fato de o exercício de funções verdadeiramente jurisdicionais, porque dotadas de força de caso julgado, ser atribuído a entidades, os “tribunais administrativos” que, situadas fora do Poder Judiciário, são ainda “órgãos da Administração”. O juiz, no sistema de contencioso administrativo, é ainda um “juiz na Administração” e não um



“juiz da Administração”, para usar a expressão sugestiva de BENVENUTTI.

A ruptura com o sistema de “contencioso administrativo” ocorre quando o julgamento dos litígios entre a Administração e os particulares é confiado a tribunais integrados no Poder Judiciário, produtores de sentenças com autoridade de coisa julgada, quer tais tribunais sejam *tribunais comuns*, quer *tribunais especializados*. Neste modelo reconhece-se, aliás em plena consonância com o princípio da separação de poderes, que “julgar a Administração é ainda julgar e não administrar” e ainda que administração e justiça não só são funções diferenciadas, como também devem ser atribuídas a Poderes distintos. Ao invés de uma “dualidade de jurisdições”(a administrativa e a judicial), entre si soberanas e insuscetíveis de revisão recíproca, existe uma “jurisdição única” exclusivamente atribuída ao Poder Judicial.

A Emenda Constitucional nº 7, de 13 de abril de 1977, previu a criação de contenciosos administrativos, federais e estaduais, sem poder jurisdicional, para a decisão de questões fiscais e previdenciárias, inclusive relativas a acidentes de trabalho. A Emenda previa ainda que o ingresso em juízo fosse condicionado à prévia exaustão das vias administrativas e que a parte vencida na instância administrativa poderia requerer ao Tribunal Federal de Recursos a revisão das decisões preferidas pelos contenciosos administrativos.

Observou-se – e bem – que o sistema previsto pela Emenda Constitucional nº 7/1977 não podia caracterizar-se, em rigor, como “contencioso”, por constituir “*contraditio in adjecto*” a aplicação deste conceito a um sistema em que os órgãos administrativos eram privados de poder jurisdicional, sendo as suas decisões sujeitas necessariamente ao controle do Poder Judiciário.

O sistema que acaba de se descrever constava de normas de aplicabilidade limitada, não direta e imediatamente aplicáveis, enquanto o legislador ordinário não as concretizasse. Sucede que esta concretização não ocorreu até à entrada em vigor da Constituição Federal de 1988, que voltou ao sistema da Carta de 1967, não contendo permissivo para a introdução de um contencioso administrativo.

Como se viu, a Emenda Constitucional nº 7/1977 previa que o ingresso em juízo, ou seja, no Poder Judiciário, poderia ser

condicionado ao prévio esgotamento das vias administrativas, desde que não exigida garantia de instância, nem ultrapassado o prazo de 180 dias para a decisão sobre o pedido.

Admitia-se assim uma "ordem de precedência" da impugnação administrativa face à impugnação judicial, de tal modo que se poderia vedar o acesso direto ao Poder Judiciário, condicionado a que a impugnação administrativa fosse definitivamente decidida.

A transformação do recurso administrativo em pressuposto necessário da impugnação judicial (por alguns designado imageticamente como "a antecâmara do processo judicial" ou "o bilhete de ingresso nos Tribunais") tem sido, porém fortemente criticada nos países onde este regime ainda vigora (como é o caso da Espanha), na medida em que a alegada conveniência de dar à Administração a oportunidade de rever os seus próprios atos antes do início do processo judicial conduz a um ônus demasiado gravoso para os particulares, forçados a tolerar a lentidão dos ritos administrativos, especialmente em casos em que o recurso não tem efeito suspensivo.

Entre nós, a doutrina e a jurisprudência inclinaram-se no sentido de que não infringe a Constituição a exigência de prévio esgotamento das vias administrativas, pois ao transformar este esgotamento em pressuposto ou condição da ação não se está restringindo, mas apenas condicionando, o exercício do direito de ação. Todavia, nos casos em que tal condicionamento impeça ou limite desrazoavelmente o acesso do indivíduo ao Poder Judiciário em termos que possam equivaler à aniquilação da garantia constitucional, deverá prevalecer a possibilidade imediata de acesso ao Judiciário, por se configurar lesão de direito individual.

O processo administrativo tributário, tal como se encontra disciplinado no nosso Direito, não tem, pois, qualquer ponto de contacto com o modelo europeu do contencioso administrativo: nem na sua modalidade de "justiça reservada", nem na sua modalidade de "justiça delegada". E isto porque nunca foi reconhecido aos seus órgãos de julgamento (ao contrário do que no contencioso administrativo sucede) a natureza de "tribunais", exercendo plenamente uma função jurisdicional "na Administração", que culminasse com sentenças irrevisíveis pelo Poder Judiciário.



Trata-se, pois, de um recurso administrativo jurisdicionalizado sob a forma de um processo impugnatório de anulação, que representa uma forma avançada e aperfeiçoada do clássico recurso hierárquico.

Parágrafo 3º O PRINCÍPIO OPTATIVO E O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULAÇÃO

No sistema atualmente vigente, ao abrigo da Constituição de 1988, não se exige o prévio esgotamento das vias administrativas como condição de acesso ao Poder Judiciário, pelo que vigora um *princípio optativo*, segundo o qual o particular pode livremente escolher entre a impugnação administrativa e a impugnação judicial do lançamento tributário.

Esta opção pode ser *originária* ou *superveniente*, em consequência de desistência da via originariamente escolhida. Todavia, em caso de opção pela impugnação

contenciosa, na pendência de uma impugnação administrativa, esta considera-se extinta. É o que resulta do parágrafo 2º do artigo 1º do Decreto-lei nº 1737, de 20 de dezembro de 1979, segundo o qual “a propositura, pelo contribuinte, de ação anulatória ou declaratória da nulidade do crédito da Fazenda Nacional importa em renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso interposto”. E regra idêntica deflui do artigo 38 da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, segundo o qual “a propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto”.

A renúncia e a desistência apenas operam nos precisos limites do objeto do processo judicial, de tal modo que se o processo administrativo tiver objeto mais amplo ou distinto, este prosseguirá no que conserne à matéria diferenciada.

O Supremo Tribunal Federal entendeu que a renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e/ou a desistência do recurso interposta era consequência restrita às ações taxativamente enumeradas no artigo 38 da Lei nº 830/80, pelo que – não se encontrando a ação declaratória contida nessa enumeração – sua propositura não envolvia as referidas consequências de renúncia e desistência. Assim, inobstante a propositura de ação declaratória, sem a realização de depósito, não suspender por si só a exigibilidade do crédito tributário,

A 20

não poderia a Fazenda proceder à imediata execução sem, ao menos, o prévio julgamento, na instância superior administrativa, do recurso interposto, o qual tem força suspensiva nos termos do artigo 151 do Código Tributário Nacional.

O regime da lei brasileira deve ser examinado à luz da teoria das relações que se estabelecem entre recursos administrativos e processo judicial, elaborada por DIOGO FREITAS DO AMARAL, e que conduz à classificação dos primeiros em quatro espécies distintas: os recursos necessários, os recursos facultativos, os recursos alternativos e os recursos exclusivos, conforme as relações sejam dos seguintes tipos: condição, cúmulo, opção e exclusão.

No *recurso necessário*, a relação com o processo judicial é de *condição*: a interposição do recurso administrativo condiciona a propositura da ação judicial.

No *recurso facultativo*, a relação com o processo judicial é de *cúmulo*: sendo desde logo possível a propositura de ação judicial, a lei permite ao interessado que cumulativamente utilize o recurso administrativo quanto ao mesmo ato. Conforme a vontade do interessado, o recurso facultativo pode funcionar, relativamente ao processo judicial, como recurso *prévio*, como recurso *simultâneo*, ou como recurso *posterior*.

No *recurso alternativo*, a relação é de *opção*: diante de um certo ato administrativo, a lei confere ao particular o direito de escolher entre o recurso administrativo e o processo judicial, mas em termos de a opção por um deles excluir em absoluto a utilização do outro. A diferença desta figura em relação ao recurso facultativo está em que, neste último, a opção deixa abertas as portas às demais soluções e aqui não: exclui-as. *Electa una via, non datur recursus ad alteram*.

Finalmente, nos *recursos exclusivos*, a relação é de *exclusão*: o recurso administrativo é o único meio de impugnação do ato administrativo.

A figura do recurso exclusivo não é tolerada no direito brasileiro face ao princípio da universalidade da jurisdição.

O recurso necessário corresponde ao sistema previsto na Emenda Constitucional nº 7/1977, a que já nos referimos.



O conceito de recurso alternativo também não se ajusta ao nosso direito positivo, que não concebe a opção entre a impugnação administrativa e a jurisdicional como definitivamente excludentes entre si, pois nada impede que, na pendência de processo judicial, o particular apresente impugnação administrativa ou que, na pendência de impugnação administrativa, o particular aceda ao Poder Judiciário.

O que o direito brasileiro veda é o exercício *cumulativo* dos meios administrativos e jurisdicionais de impugnação: como a opção por uns ou outros não é excludente, a impugnação administrativa pode ser *prévia* ou *posterior* ao processo judicial, mas não pode ser *simultânea*.

O princípio da não cumulação opera sempre em benefício do processo judicial: a propositura de processo judicial determina "*ex lege*" a extinção do processo administrativo; ao invés, a propositura de impugnação administrativa na pendência de processo judicial conduz à declaração de inadmissibilidade daquela impugnação, salvo ato de desistência expressa do processo judicial pelo particular.

Na tipologia de FREITAS DO AMARAL, a impugnação administrativa insere-se na categoria dos "recursos facultativos", com a ressalva de a relação de facultatividade não poder conduzir à simultaneidade.

Temos, pois, um *princípio optativo*, mitigado por um *princípio de não cumulação*."

Também extrai-se o ensinamento do professor Ruy Barbosa Nogueira em sua obra Curso de Direito Tributário, editora Saraiva, 14ª edição 1.995 pág. 265/266.

"Embora haja em nosso sistema órgãos administrativos judicantes, são órgãos da própria administração e, portanto, mesmo suas decisões, em relação aos obrigados, são deliberações de uma das partes da relação jurídica. Não poderiam ser definitivas contra a outra parte e muito menos constitutivas de direitos. Tudo é matéria de lançamento, de atos declaratórios, basicamente fáticos, que vinculam o fisco quando aceitos pelo contribuinte ou quando a este favoreçam, pelo princípio *nemo potest venire contra factum proprium*.



Diferentemente, o Poder Judiciário, como poder independente (que não é parte da relação jurídico – material), tem a função de prestar a tutela jurisdicional a pedido da parte ou interessado. Não tem a função de operar o lançamento que é ato administrativo, nem de prestar informações ou simples orientação, mas decidir e exercer

integral controle de legalidade, não só do próprio lançamento como ato formal, mas de toda a contextura e substância da relação jurídica. Não só proferir, conforme o caso, decisões declaratórias, constitutivas ou condenatórias, mas como atos definitivos (coisa julgada).

Assim, à pergunta apenas didaticamente formulada, por que os juízes togados têm que ser versados na ciência do Direito Tributário, quando existe toda uma administração fiscal e até órgãos administrativo-fiscais judicantes, e, ainda, por que têm que julgar essa matéria até pôr um ponto final, a resposta está na competência específica do Poder Judiciário:

“A competência da justiça ordinária vai até onde vai a legislação, e, portanto desde que haja uma lei a aplicar, sobre a aplicação desta lei se pode instaurar, perante a justiça comum, juízo contencioso, de caráter final e conclusivo, e, conseqüentemente, de efeitos obrigatórios para os demais poderes.”

Ante as lições acima transcritas e a informação contida na parte preambular deste voto, este Colegiado tem deixado de aplicar dispositivos legais declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal em Recursos Extraordinários e que, portanto, não têm efeito *erga omnes*. Mas deixe - se bem claro, assim o faz apenas quando o dispositivo legal já tenha sido considerado inconstitucional, pelo órgão encarregado de zelar pela aplicação da Constituição Federal, o STF.

Todavia em relação ao artigo 8º do Decreto – Lei nº 2.065/83 não se tem notícia de que o Senado Federal tenha suspenso, por resolução declaratória, a execução das normas legais do dispositivo acima mencionado.



Por todo o exposto, NEGO provimento ao recurso.

É o meu voto.

Sala das Sessões – D.F., em 16 de abril de 2.001



ANTONIO DE FREITAS DUTRA
RELATOR DESIGNADO