

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

Giovana Ribas Mazzucco

**CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO
TRIBUTÁRIO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre.

**Orientador: Prof. Dr. Humberto Bergmann
Ávila**

Porto Alegre
2006

Dedico este estudo a todos os acadêmicos de Direito, ao lado dos quais quero, a cada dia, construir, da forma mais genuína, o significado do título de Mestre.

Nesta oportunidade, agradeço primeiramente a Deus, pela graça de haver chegado até aqui.

Aos meus familiares, também quero agradecer, pelo carinho e pela compreensão em todos os momentos, especialmente a minha irmã Bianca e a meu noivo Diego, que sempre me incentivaram na realização deste projeto de vida.

Agradeço ao Programa de Pós-Graduação em Direito desta Universidade, na pessoa de seus dedicados servidores, bem como ao meu Orientador, Prof. Dr. Humberto Bergmann Ávila, que soube encorajar-me na difícil tarefa de concluir a dissertação.

Por fim, agradeço a todos os amigos que estiveram ao meu lado, apostando nesta conquista, em especial ao André, à Anacláudia, à Dr.^a Débora Regina Menegat e à Dr.^a Juliana Bossardi Trelles.

RESUMO

Este estudo aborda a viabilidade de enfrentamento, pela autoridade julgadora em processo administrativo fiscal, do argumento de inconstitucionalidade da lei que determina a exigência do tributo. Procede-se a uma análise crítica, a partir de precedentes dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, da solução usualmente adotada, de não-conhecimento da irrisignação do contribuinte, sob o fundamento da reserva de jurisdição. A proposta defende a possibilidade de pronunciamento do julgador administrativo, com efeitos para o caso concreto, além de sustentar a hipótese como um direito do contribuinte, à luz da garantia constitucional do devido processo legal e dos princípios da legalidade, da moralidade e da eficiência.

Palavras-chave: processo administrativo, constitucionalidade, devido processo legal, legalidade, moralidade, eficiência.

ABSTRACT

This study has the purpose of analyzing how the judge when ruling on administrative and fiscal lawsuits has the possibility of challenging the constitutionality of specific tax laws. Critical analysis has been done based on case laws from Taxpayers Councils at the Treasure Department, unknown taxpayers' confrontation, and jurisdiction. This paper presents the possibilities the judge has when analyzing the suit and the defendant's right related to constitutional guarantees concerning the due process of law and the principles of legality, morality and effectiveness.

Keywords: Administrative lawsuit, constitutionality, due process of law, legality, morality, effectiveness.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
2 ASPECTOS CONSTITUCIONAIS INTERESSANTES AO TEMA	10
2.1 Princípios Constitucionais atinentes à Administração	10
2.1.1 O princípio da legalidade na Administração	10
2.1.2 O <i>due process of law</i> e as garantias do contraditório e da ampla defesa	17
2.1.3 O princípio da moralidade e o condicionamento à demanda judicial.....	26
2.1.4 O princípio da eficiência e o condicionamento à demanda judicial	37
2.2 Controle de Constitucionalidade no Brasil	45
2.2.1 A evolução histórica do controle de constitucionalidade no Brasil	45
2.2.2 Decisões em controle de constitucionalidade.....	55
3 ASPECTOS INFRACONSTITUCIONAIS INTERESSANTES AO TEMA	60
3.1 A Lei Federal nº 9.784, de 29 jan. 1999	60
3.2 O Decreto nº 70.235, de 06 mar. 1972	67
4 A IMPLEMENTAÇÃO DA PROPOSTA E AS DIFICULDADES A SEREM DIRIMIDAS.....	84
4.1 A Reserva de Jurisdição.....	84
4.2 A Recusa à Aplicação da Lei e a Legitimidade para propositura de ADIn ...	90
4.3 A Técnica da Interpretação Conforme à Constituição	96
4.4 A Uniformização da Jurisprudência	99
4.5 Os Limites da Autotutela	104
5 CONCLUSÕES	107
REFERÊNCIAS.....	110
ANEXO A – LEI Nº 9.784, DE 29 DE JANEIRO DE 1999.....	119
ANEXO B - DECRETO Nº 70.235, DE 6 DE MARÇO DE 1972.	132

ANEXO C - DECRETO Nº 2.346, DE 10 DE OUTUBRO DE 1997.....	147
ANEXO D - REGIMENTO INTERNO DA CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS	151
ANEXO E – REGIMENTO INTERNO DOS CONSELHOS DE CONTRIBUINTES.	165
ANEXO F – PORTARIA Nº 258, de 24 DE AGOSTO DE 2001	184

1 INTRODUÇÃO

O objetivo deste estudo consiste em proceder a uma análise crítica à *praxis* empenhada nos processos administrativos tributários, de não-conhecimento dos recursos, diante de arguições de eventual inconstitucionalidade da legislação aplicada. Na proposta, recorrer-se-á ao exame de casos concretos, colhidos especialmente no âmbito dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, buscando-se, contudo, que as conclusões obtidas possam transcender tais limites, lançando novos desafios à jurisdição administrativa, para melhor compatibilizá-la ao ordenamento jurídico constitucional em vigor¹.

O tema revelou-se particularmente interessante, diante da constatação de que, em um sem-número de casos, não se conhece dos recursos dirigidos ao Conselho de Contribuintes, sob o argumento de que o ordenamento jurídico veda à Administração emitir juízo acerca da constitucionalidade de leis. Há, ainda, casos em que, mesmo já havendo declaração incidental de inconstitucionalidade de determinado provimento legislativo, permanece, na jurisdição administrativa, a oposição à pretensão do contribuinte, sob o argumento de que somente a

¹ Neste ponto, cumpre destacar que não se desconhecem as críticas, muitas vezes dirigidas ao nosso Ordenamento Constitucional, em razão de este não trazer clara separação entre a jurisdição constitucional e o Poder Judiciário. O tema, sem dúvida alguma, suscita rica discussão, acerca da efetivação do Princípio da Separação de Poderes (no caso, Legislativo e Judiciário). O presente estudo, entretanto, adota foco diverso, qual seja propor soluções de *harmonização* entre os Poderes Políticos, na interpretação das normas infraconstitucionais, e de *garantia dos cidadãos*, considerando, para isso, as vias disponíveis na ordem constitucional posta, com seus méritos e deméritos. Veja-se que não se busca abordar, nesta oportunidade, eventual agravamento do risco de violação da separação dos poderes, que poderia ser ocasionado com a possibilidade de o julgador administrativo se manifestar a respeito da inconstitucionalidade das normas aplicáveis ao caso *sub judice*. De qualquer modo, sobre as vantagens que representaria a adoção de uma jurisdição constitucional diferenciada da comum, sugere-se a leitura da obra SOUZA JÚNIOR, Cezar Saldanha. **O Tribunal Constitucional como poder** : uma nova teoria da divisão dos poderes. São Paulo: Memória Jurídica, 2002.

declaração direta da inconstitucionalidade, ou a incidental dotada de efeitos *erga omnes* por resolução do Senado Federal, autorizariam a Administração a negar aplicabilidade a uma lei, invocando-se, de forma recorrente, o princípio da legalidade estrita. Ora, nestes e naqueles casos, questiona-se em que medida, ao preço de uma suposta legalidade, vão atendidos a contento pelo administrador os princípios – igualmente constitucionais e igualmente dirigidos à Administração, no *caput* do art. 37 da Carta Magna – da moralidade e da eficiência. Trata-se de situações em que muitas vezes se procede a toda uma demanda administrativa, que virá a ser necessariamente submetida pelo contribuinte ao Judiciário, onde a questão, não raras vezes, encontra-se já pacificada. Poder-se-ia cogitar, na via administrativa, alguma forma de controle de constitucionalidade possível? Estaria vedada ao administrador a busca de uma interpretação conforme a Constituição, por exemplo? Seria moral a conduta do administrador que, ciente do posicionamento adotado até mesmo junto ao Supremo Tribunal Federal, ainda que em controle difuso, persistisse na defesa e na aplicação de uma norma contrária à Constituição, sob o fundamento de estar observando a legalidade estrita? Pergunta-se, ainda, se vai atendido o princípio da eficiência, no momento em que tramitam inúmeros processos judiciais (a que se viu obrigado a ajuizar o contribuinte, para fazer valer o seu direito negado administrativamente), com toda a carga sucumbencial daí decorrente, a ser suportada pela Administração Pública, apenas porque, em nome da legalidade estrita, permanece em oposição ao entendimento já sedimentado pelo Judiciário, inclusive, como referido, perante a Corte Suprema. Essas questões, bem assim o que representaria a autotutela administrativa, e o seu significado diante de tais princípios, serão foco de abordagem neste trabalho.

2 ASPECTOS CONSTITUCIONAIS INTERESSANTES AO TEMA

2.1 Princípios Constitucionais atinentes à Administração

2.1.1 O princípio da legalidade na Administração

Na abordagem de um controle *per saltum* do ato administrativo, que signifique reconhecer a inconstitucionalidade da lei aplicada ao caso concreto, não raras vezes se enfrenta o argumento de que a Administração Pública encontra-se vinculada ao princípio da legalidade estrita, o que - parece - justificaria a manutenção de um ato legal, embora sem respaldo constitucional.

Nos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda², inúmeras são as oportunidades em que se depara com o não-conhecimento do recurso manejado pelo administrado, por conta de haver argüição de inconstitucionalidade da lei aplicada. Nestes casos, como se verá, o julgador administrativo invoca o princípio da legalidade estrita, dentre outros fundamentos, para eximir-se da análise de constitucionalidade proposta pelo recorrente.

² BRASIL. Ministério da Fazenda. **Conselho de contribuintes**. Disponível em: <<http://www.conselhos.fazenda.gov.br>>

No julgamento do recurso nº 101378, em 09 dez.1997, a Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, acórdão nº 201-71228, pronunciou-se, sob a seguinte ementa:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - COMPETÊNCIA DE ÓRGÃOS ADMINISTRATIVOS PARA CONHECEREM DE INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE - Refoge competência a órgãos administrativos para apreciarem incidentes de inconstitucionalidade de leis ou atos normativos infralegais. Competência exclusiva do Poder Judiciário. Recurso voluntário não conhecido.

Já em 16 fev. 2004, no recurso nº 121056, acórdão nº 201-77468, este Órgão voltou a se manifestar no mesmo sentido, ainda que, agora, o julgamento haja sido por maioria, vencidos os Conselheiros Sérgio Gomes Velloso (Relator) e Antonio Mario de Abreu Pinto: "PIS. INCONSTITUCIONALIDADE. Os órgãos administrativos, aí incluídos os Conselhos de Contribuintes, não têm competência para declarar a inconstitucionalidade das leis, matéria reservada exclusivamente ao Poder Judiciário. Recurso não conhecido".

No recurso nº 124016, acórdão nº 105-13357, a ementa adotada pela Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes bem representa o apego à legalidade estrita:

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU - NULIDADE - Não está inquinada de nulidade a decisão prolatada *em consonância com as normas reguladoras da exação* e não faz coisa julgada em matéria fora de sua área de competência, mormente quando deixa de apreciar argumentos voltados à inconstitucionalidade e ilegalidade de normas legais vigentes. PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - NEGATIVA DE EFEITOS DA LEI VIGENTE - COMPETÊNCIA PARA EXAME - *Estando o julgamento administrativo estruturado como uma atividade de controle interno dos atos praticados pela administração tributária, sob o prisma da legalidade e da legitimidade, não poderia*

negar os efeitos de lei vigente, pelo que estaria o Tribunal Administrativo indevidamente substituindo o legislador e usurpando a competência privativa atribuída ao Poder Judiciário. INCONSTITUCIONALIDADE - A autoridade administrativa não tem competência para decidir sobre a constitucionalidade de leis e o contencioso administrativo não é o foro próprio para discussões dessa natureza, haja vista que a apreciação e a decisão de questões que versarem sobre inconstitucionalidade dos atos legais é de competência do Supremo Tribunal Federal. [...] Recurso não conhecido. [julgado em 08 nov. 2000, sem grifos no original].

Por fim, na mesma linha, o posicionamento da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, em 20 mar. 2002, no julgamento do recurso nº 127958, acórdão nº 103-20876:

TAXA DE JUROS SELIC - APLICABILIDADE - IMCOMPETÊNCIA DO ÓRGÃO ADMINISTRATIVO PARA ANALISAR PONDERAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. O atividade de julgamento exercida pelos órgãos de julgamento da administração pública federal *restringem-se à verificação da conformidade do lançamento com a legislação pertinente à matéria capitulada pelo Auto de Infração, sendo intangível qualquer consideração quanto à constitucionalidade de leis*, matéria de competência exclusiva do Poder Judiciário. Uma vez que a Lei n.º 9.065/95 prevê a aplicação da taxa de juros SELIC, não há que se falar em sua inaplicabilidade quanto às autuações tributárias. Recurso conhecido e desprovido. [sem grifos no original]

Diante de um tal quadro, algumas questões passam a merecer especial atenção.

Inicia-se pelo resgate da idéia contida na expressão “legalidade”.

Convém lembrar que o princípio da legalidade, em sua origem, guarda íntima relação com o fenômeno da separação dos Poderes do Estado, surgido como meio de combate aos abusos da era absolutista. Nessa concepção originária, o princípio da legalidade surgia como afirmação da preeminência do Poder Legislativo,

relativamente ao Executivo, bem assim da lei, relativamente aos atos administrativos.

Ocorre, no entanto, que o conceito de legalidade passou a sofrer certas distorções, conduzindo-se, por vezes, ao que se poderia chamar de legalismo, ou de legalidade formal, que prioriza a lei enquanto tal, sem maior atenção ao seu conteúdo.

Esta realidade não escapou ao acurado olhar de Odete Medauar³, que ainda chama a atenção para outro fator, correspondente à ampliação do poder normativo que passou a ser atribuído ao Executivo (autoria de projetos de lei, atividade legislativa delegada, atividade legislativa direta – através das medidas provisórias –, e, ainda, decretos, portarias e circulares). Segundo a autora, tal situação, aliada às manifestações de um legalismo formal, conduziu necessariamente à busca de uma abordagem valorativa do princípio, chegando-se hoje a uma idéia mais abrangente, de vinculação ao ordenamento jurídico.

Segue trecho, cuja transcrição vem a calhar, bem representando o conceito de legalidade que se pretende resgatar, no presente trabalho:

Ante tal contexto, buscou-se assentar o princípio da legalidade com bases valorativas, sujeitando as atividades da Administração não somente à lei votada pelo Legislativo, mas também aos preceitos fundamentais que norteiam todo o ordenamento. A Constituição de 1988 determina que todos os entes e órgãos da Administração obedeçam ao princípio da legalidade (*caput* do art. 37); a compreensão desse princípio deve abranger a observância da lei formal, votada pelo Legislativo, e também dos preceitos decorrentes

³ MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. 5.ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 144-145.

de um Estado Democrático de Direito, que é o modo de ser do Estado brasileiro, conforme reza o art. 1º, *caput* da Constituição; e, ainda, deve incluir a observância dos demais fundamentos e princípios de base constitucional. Além do mais, o princípio da legalidade obriga a Administração a cumprir normas que ela própria editou.⁴

Nota-se, assim, a riqueza que representa a expressão “legalidade”, quando pensada em termos de um Estado Democrático de Direito, com valores que vêm, de modo crescente, sendo incorporados ao sistema, de forma positivada.

Outro ponto de partida necessário à compreensão do papel - significado e abrangência - do princípio da legalidade, na esfera administrativa, está na distinção entre Administração ativa e Administração judicante.

Trata-se de distinção que freqüentemente vem invocada na doutrina, ao tratar do tema referente a processo administrativo e à natureza do ato administrativo de julgamento.

A terminologia poderá apresentar variações, mas, fundamentalmente, a distinção reside em que a Administração ativa vem representada na função eminentemente gestora do interesse público, consistente na realização de políticas públicas, enfim, na figura própria do administrador, que, em matéria tributária, poderia ser caracterizada nas atividades atinentes à arrecadação dos tributos. Já a Administração judicante desempenharia um papel que mais se aproxima da atividade típica do Poder Judiciário. Trata-se de interesse finalizado em resguardar e

⁴ MEDAUAR, **Direito administrativo...**, p. 145.

preservar a ordem jurídica “globalmente considerada”, na expressão de Diva Malerbi⁵.

A autora, no entanto, alerta para a impropriedade de se equiparar o julgamento administrativo a ato de natureza jurisdicional, em razão de aquele carecer do atributo da coisa julgada, diante da cláusula expressa no inciso XXXV do art. 5º da Constituição Federal. Posterga-se, contudo, o exame da natureza jurídica do ato administrativo de julgar para momento posterior, onde será abordada a viabilidade de um controle de constitucionalidade em sede administrativa.

Também José Eduardo Soares de Melo⁶ recorre à diferenciação entre a Administração ativa e a judicante, salientando que “na *ativa*, o funcionário há de respeitar o princípio da hierarquia funcional, dando cumprimento às determinações superiores (salvo casos de manifesto ilícito criminal); mas, na *judicante*, deve confrontar os textos legais e regulamentares com as normas e princípios constitucionais”.

Com efeito, não seria admissível condicionar a observância do ordenamento jurídico-constitucional à existência prévia de normas que disciplinem as relações hierárquicas no âmbito da Administração (pareceres, regulamentos, portarias)⁷. Ao

⁵ MALERBI, Diva. Processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **Processo administrativo tributário**. 2. ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 124.

⁶ MELO, José Eduardo Soares. Processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **Processo administrativo tributário**. 2.ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 301.

⁷ A propósito, há de se ter especial cuidado com a proliferação dessas normas, por assim dizer, infralegais. Em interessante e enriquecedor estudo Almiro do Couto e Silva aponta tal fenômeno como um dos aspectos caracterizadores do que denominou “crise” do princípio da legalidade (este tomado em sua mais genuína concepção, querendo significar a consideração do ordenamento jurídico como um todo, incluindo-se, portanto, o plano constitucional e os valores agregados à ordem jurídica). O autor, que inicia traçando a noção de Estado de Direito sob os aspectos material

administrador, em sua função julgadora, há de ser assegurada maior independência e mobilidade, para que possa proceder à interpretação sistemática do ordenamento.

Na mesma linha, pronuncia-se Alberto Xavier⁸, para quem se faz necessária a distinção entre o autocontrole da Administração por iniciativa própria e aquele provocado pelo particular. No primeiro, afirma o autor, a função do julgador administrativo se limitará à análise objetiva de adequação do ato praticado à lei, pois a Constituição Federal não impõe, ao administrador que avalia *sponte sua* os atos administrativos, o dever de prequestionar a lei aplicada frente à Lei Maior. Diferente, todavia, é a hipótese em que o particular vem à Administração e provoca tal controle, quando não estará mais em causa apenas uma “defesa da legalidade objetiva, mas uma função eminentemente subjetiva de proteção dos direitos subjetivos e interesses legítimos dos particulares”.

Neste ponto, invocam-se particularmente as garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa, que compõem o *due process of law*, também imposto à esfera administrativa (art. 5º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal). É precisamente em tais garantias que se abre, ao julgador administrativo, a porta de acesso ao ordenamento jurídico global, o que vem representar não apenas a

(justiça e segurança jurídica) e formal (direitos e garantias individuais, divisão das funções do Estado, legalidade da administração e proteção da boa-fé ou confiança dos administrados), segue apontando aspectos – que particularmente interessam no presente trabalho – acerca da evolução do princípio da legalidade. Segundo o autor, a legalidade da administração estaria a sofrer um processo de fragilização, pois a crescente necessidade de decisões rápidas, no âmbito administrativo, que não poderiam contar com o tempo absorvido no processo legislativo, estaria a implicar o reconhecimento de competências muito amplas, sob forma delegada, a órgãos da administração, gerando uma multiplicação de atos infralegais, muitas vezes dotados da capacidade de produzir alterações profundas em determinados setores da vida nacional, citando o exemplo das resoluções do Conselho Monetário Nacional (COUTO E SILVA, Almiro do. Princípios da legalidade da administração pública e da segurança jurídica no estado de direito contemporâneo. **Revista de Direito Público**, São Paulo, n. 84, p. 46-63, 1987).

⁸ XAVIER, Alberto. **Princípios do processo administrativo e judicial tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 94-95.

liberdade, mas o dever de superar o limite da legalidade estrita, para assegurar a realização do Direito. Por isso, sugere Xavier, em se tratando de Administração judicante, há de se invocar o princípio da juridicidade, mais abrangente que o da legalidade. E conclui: “a afirmação contrária encerra uma petição de princípio, construindo todo um argumento como se o art. 5º, inciso LV, da Constituição pura e simplesmente não existisse”⁹.

2.1.2 O *due process of law* e as garantias do contraditório e da ampla defesa

Conforme já mencionado, o princípio constitucional do devido processo legal vem inscrito no inciso LIV do art. 5º da Constituição Federal de 1988, especificando-se, no inciso LV, a ampla defesa e o contraditório, como seus corolários, nos seguintes termos:

Art. 5º [...]:

[...];

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

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

[...].

O devido processo legal – com expressa aplicação à esfera administrativa – corresponde a verdadeira garantia, em favor dos cidadãos, que estejam na iminência de se verem privados de direitos, que creiam dispor, sob abrigo do ordenamento jurídico.

⁹ XAVIER, **Princípios do processo...**, p. 96.

Nesse sentido, qualquer alteração, no patrimônio jurídico dos administrados, por força de ato da Administração, deverá ser precedida do correspondente diálogo, representado na contraposição de argumentos e provas, na oportunidade de ouvir e de ser ouvido, para, ao fim e ao cabo desse procedimento dialético, chegar-se à síntese, correspondente à fundamentação do ato.

Trata-se de forma de participação e de controle das decisões administrativas, com cabimento em qualquer processo administrativo, não mais havendo, a partir de 1988, a restrição “acusados”, que poderia levar ao entendimento de que a aplicação do princípio se limitaria aos processos administrativos em que se buscasse a imposição de penalidades. Note-se o incremento que sofreu esse princípio, com essa simples alteração, passando a ter inquestionável incidência sobre o processo administrativo tributário, no qual, por regra, não se está a tratar de penalidades, segundo o entendimento preconizado acerca da natureza dos tributos.

A propósito, calha proceder-se a um breve esboço histórico, retratando a origem e a evolução da cláusula *due process of law*, a partir da experiência inglesa, até sua incorporação ao ordenamento jurídico pátrio¹⁰.

No direito inglês, aponta-se a *Magna Carta*, do Rei João Sem Terra, em 1215, como marco de origem da garantia do devido processo jurídico, contra os desmandos do poder real. É verdade que se tratava de garantia voltada a um grupo muito restrito de pessoas, em um tempo no qual ainda se desconhecia a noção de

¹⁰ Sobre o tema: DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Princípios constitucionais tributários e a cláusula *due process of law***. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964, p. 21-52 e MEIRA, Humberto. A garantia do devido processo legal no processo administrativo tributário à luz do critério da lide. In: MARINS, James (Coord.) **Processo tributário**. Curitiba: Juruá, 2001.

cidadão. Além disso, em sua expressão original, a garantia veio expressa na locução *per legem terrae* ou *law of the land*¹¹.

Foi em 1354, durante o reinado de Eduardo III, que, em uma lei do Parlamento (*Statute of Westminster of the Liberties of London*), foi cunhada a expressão *due process of law*, posteriormente incorporada à *Petition of Rights*, em 1628, por obra do Lord Coke.

Tratava-se de norma de caráter eminentemente processual, que evoluiu de um simples direito a um processo ordenado, ao direito de prévia citação para apresentação de defesa (cláusula *notice and hearing*), culminando com a necessidade de manifesta justa causa, nos termos da já invocada *Petition of Rights*.

Da Inglaterra, segue-se a incorporação da cláusula no direito americano, não tendo constado no texto original da Constituição de 1787, mas incluído por emenda – no caso a V Emenda –, em 1791¹², asseverando que ninguém será privado de sua vida, liberdade ou propriedade, sem observância do *due process of law*. Este, na experiência norte-americana, desenvolveu sua faceta substancial, a par daquela processual, como adiante se verá.

¹¹ Constava, do Capítulo 39 da *Magna Carta*: *Nullus liber homo capiatur vel imprisonetur aut disseisietur de libero tenemento suo vel libertatibus, vel liberis consuetudinibus suis, aut utlagetur, aut exuletur, auto aliquo modo destruat, nec super eo ibimus, nec super eum mittemus, nisi per legale iudicium parium suorum, vel per legem terrae.* (DÓRIA, **Princípios...**, p. 23, grifado aqui)

¹² Antes disso, algumas constituições estaduais já haviam adotado o princípio, a exemplo das de Maryland, Virgínia, Delaware, Carolina do Norte, Vermont, Massachussets e New Hampshire, entre os anos de 1776 e 1784.

No Brasil, a expressão – traduzida para *devido processo legal*, o que é aceitável, dada nossa tradição romano-germânica – veio explicitada apenas na atual Constituição Federal, em seu art. 5º, inciso LIV, como visto. Contudo, a doutrina em geral¹³ já afirmava sua presença, implícita, nas Constituições anteriores, as quais previam as garantias da ampla defesa e do contraditório.

A cláusula *due process of law* experimentou, no direito norte-americano, o acréscimo de um conteúdo substancial, à sua natureza jurídica originalmente processual.

Por conta da consagração do princípio da supremacia da Constituição, trazido de forma explícita no art. VI, seção 2, passou o Judiciário, a partir do caso *Marbury v. Madison*, a se definir como Poder competente, para exercer o controle de constitucionalidade. Surgiram, então, problemas decorrentes do fato de ser a Constituição Norte-Americana um documento compacto, “concebida para subsistir por gerações e, conseqüentemente, para ser adaptada às várias crises dos negócios humanos”¹⁴. Por conta dessa característica, apresentou-se a necessidade de recorrer aos cânones do Direito Natural, como forma de complementação dos preceitos constitucionais e de efetivação dos direitos individuais. Nesse ponto, a cláusula do *due process of law* (*law of the land*, em sua origem) passou a se configurar em porta de acesso do ordenamento jurídico americano às Leis Naturais, diante da fluidez de sua expressão literal.

¹³ Geraldo Ataliba, José Frederico Marques, Paulo de Barros Carvalho, Nelson Nery Junior, Lúcia Valle Figueiredo, Celso Ribeiro Bastos.

¹⁴ Cf. MARSHALL, em *Mc Culloch v. Maryland*. 4 Wheat. 316, 4 L. Ed. 579 (1819) apud DÓRIA, **Princípios...**, p. 41.

A conseqüência dessa experiência, especificamente no que respeita ao Direito Tributário, diz com uma série de postulados, formulados no âmbito da Suprema Corte Americana, e que hoje representam pontos cardiais da tributação, inclusive no ordenamento jurídico brasileiro, senão vejamos¹⁵:

- a) inexistência do direito do contribuinte à contraprestação direta pela cobrança de impostos e, contrariamente, o reconhecimento desse direito no caso das taxas e contribuições de melhoria;
- b) necessidade de destinação pública da receita tributária;
- c) limitação da competência tributária do Estado aos atos, fatos, negócios ou pessoas vinculados a seu território;
- d) igualdade perante os tributos;
- e) vedação de tributos impeditivos de atividades lícitas;
- f) proibição de tributos confiscatórios;
- g) respeito à capacidade contributiva objetiva do sujeito passivo tributário.

O presente estudo, no entanto, abordará mais especificamente o devido processo legal em seu aspecto procedimental, qual seja, aquele ancorado na efetivação das garantias do contraditório e da ampla defesa.

O contraditório implica assegurar à parte o direito de audiência, em todo o trâmite processual, bem assim o de produção das provas que lhe interessarem à demonstração de seu direito.

A defesa, por seu turno, há de ser ampla, como a própria expressão constitucional indica. Isso quer representar a necessidade de uma defesa real e efetiva, prévia e sem limitações ao conhecimento dos argumentos invocados por quem a exerça, como forma de garantir a transparência da atuação administrativa, quando voltada ao sacrifício de direitos ou interesses dos administrados.

¹⁵ DÓRIA, **Princípios...**, p. 51-52.

Humberto Meira¹⁶ destaca que a chamada autotutela vinculada compõe-se de duas fases, uma correspondente ao acerto da obrigação tributária e outra que julga eventual resistência deduzida pelo contribuinte, onde se teria um processo tributário, na esfera administrativa, voltado para o alcance de uma justiça tributária plena e eficaz, finalidade esta dependente da observância do primado do devido processo legal.

Prossegue o autor, defendendo que “o processo penetra no seio da atividade administrativa, quando o cidadão-contribuinte insurge-se contra a pretensão estatal de exigir a obrigação fiscal, por considerá-la ilegal, lesiva ou irregular”¹⁷.

Assim, a partir do momento em que surge a litigiosidade da relação, é que se poderia falar em *processo* tributário, com aplicação de todos os princípios inerentes ao âmbito do direito processual. Antes, ter-se-ia apenas procedimento (de lançamento, de aplicação de penalidade, de arrecadação e cobrança).

O autor traz, ainda, o posicionamento de James Marins¹⁸, onde este faz ressalva ao pensamento de Carnelutti, para defender que a esfera administrativa não corresponderia apenas a uma função preventiva da lide tributária, pois esta já estaria manifesta no plano administrativo, a partir da insurgência do contribuinte. Haveria, então, um fenômeno, a que James Marins nomeou “alomorfia processo-procedimento”, consistente em verdadeira transmutação do procedimento administrativo em processo tributário, pela inserção da lide na relação fisco-

¹⁶ MEIRA, A garantia..., p. 19.

¹⁷ Ibidem, p. 41.

¹⁸ MARINS, James. **Princípios fundamentais do direito processual tributário**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 46.

contribuinte, passando as garantias processuais – o contraditório e a ampla defesa – a crescerem em importância, para que seja assegurado não apenas o direito ao processo, mas, ainda, o direito *no* processo.

De fato, especial atenção há de ser dada às garantias da ampla defesa e do contraditório no processo administrativo, pois representam poderoso, quiçá intransponível, argumento em favor da realização do controle de constitucionalidade no âmbito extrajudicial.

Em obra de publicação relativamente recente¹⁹, editada a partir do XXIII Simpósio Nacional de Direito Tributário, vários autores de nomeada posicionaram-se diante do seguinte questionamento: “A autoridade administrativa, como julgadora no processo administrativo fiscal, pode deixar de aplicar a lei por considerá-la inconstitucional?”

Em não raras vezes o contraditório e a ampla defesa serviram de esteio para sustentar a realização de um controle de constitucionalidade nos julgamentos dos processos administrativos tributários.

Ives Gandra da Silva Martins²⁰ entende que, diante da garantia da ampla defesa, não poderia o julgador administrativo deixar de enfrentar o argumento de inconstitucionalidade da lei, oposto pelo contribuinte.

¹⁹ MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **Processo administrativo tributário**. 2. ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

²⁰ MARTINS, Ives Gandra. Processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **Processo administrativo tributário**. 2. ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 74.

Na lição de Maria Teresa de Cárcamo Lobo²¹, o devido processo legal compreende tanto o direito de ser ouvido, quanto aquele de produzir provas. Do direito de ser ouvido, salienta a autora que decorrem o direito “a expressa consideração pela Administração dos argumentos expendidos pelo contribuinte em sua defesa”, bem assim os deveres de “a Administração decidir sobre os requerimentos apresentados” e “decidir fundamentadamente”.

Nesse sentido, percebe-se que a Administração está condicionada a observar tais garantias no desenvolvimento do processo administrativo, não se lhe assistindo adotar qualquer prática que implique restringir a defesa ampla, ou obstruir o contraditório.

Oportuna, neste ponto, a transcrição de trecho do pronunciamento de Valdir de Oliveira Rocha²², no XXIII Simpósio Nacional de Direito Tributário:

Não desconheço que, com freqüência, a autoridade administrativa revela - até ingenuamente - aquilo que entende ser sua limitação e não decide sobre a matéria de defesa que diz com argumentos de inconstitucionalidade ou ilegalidade dos dispositivos legais em que se fundaria a exigência. E o faz porque supõe que essa seria uma limitação de sua função. Toda vez que isso se dá, no processo administrativo, ignora-se flagrantemente não só a ampla defesa como qualquer defesa, pois o dizer *ampla* é mero apoio e reforço que, de rigor, nem seria necessário, mas que - afinal - revela sua utilidade.

E prossegue o autor, destacando as implicações da omissão perpetrada na via administrativa:

²¹ LOBO, Maria Teresa de Cárcamo. Processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **Processo administrativo tributário**. 2.ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 240.

²² ROCHA, Valdir de Oliveira. Processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **Processo administrativo tributário**. 2.ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 257.

Se o julgador administrativo entender que sua função tem a limitação de não admitir que declare a inconstitucionalidade (ou ilegalidade) de dispositivo no caso concreto, há que se ter presente duas possíveis atitudes a tomar: *pela primeira*, diante da limitação, declara sua impossibilidade de decidir e, com isso, não dá margem a que se inscreva o débito na dívida ativa que aparelhe qualquer título executivo *extrajudicial*, obrigando o Fisco a buscar condenação do contribuinte na via judicial, com que se habilitará à execução a partir de título executivo *judicial*; *pela segunda*, apesar de restringir indevidamente a defesa (que deixa de ser ampla para ser apequenada ao tamanho de nenhuma), declara sua impossibilidade de decidir pelo argumento da inconstitucionalidade apresentado pelo contribuinte, mas nega provimento ao seu recurso e decide contra o sujeito passivo, possibilitando ao Fisco a inscrição do débito na dívida ativa, munindo-o com título executivo *extrajudicial*, indevidamente formalizado, que seria habilitador da execução fiscal.

Infelizmente, sabe-se que a prática reiterada perante os Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda tem sido esta última, como se pode constatar em um sem número de casos, que se somam àqueles já referidos anteriormente²³.

Tem-se, assim, uma práxis que atesta incompatibilidade com o ordenamento jurídico constitucional e que pede reflexão e busca de solução, não bastando, como há muito se tem feito, recorrer à abstração das lições sobre formas de controle de constitucionalidade, ou a argumentos repetidamente invocados, como o da “reserva de jurisdição,” o da “irreversibilidade em juízo, por iniciativa da Administração, dos julgados administrativos que lhes hajam sido desfavoráveis”, o da “inviabilidade de uniformização de jurisprudência no âmbito da Administração,” ou, ainda tantos outros, que acabam por representar um fechamento à nova ótica lançada sobre o processo administrativo, a partir da Constituição Federal de 1988.

²³ Recursos n° 110339 – acórdão n° 203-07407 – 3ª Câmara/2º CC – julgado em 20 jun. 2001; 128314 – acórdão n° 107-06595 – 7ª Câmara/1º CC – julgado em 17 abr. 2002; 130758 – acórdão n° 105-13969 – 5ª Câmara/1º CC – julgado em 06 nov. 2002; 121983 – acórdão n° 203-09094 – 3ª Câmara/2º CC – julgado em 12 ago. 2003; 135891 – acórdão n° 102-46349 – 2ª Câmara/1º CC – julgado em 16 abr. 2004; 125026 – acórdão n° 303-30781 – 3ª Câmara/3º CC – julgado em 12 jun. 2003.

É necessário perceber que a manutenção dessas estruturas, pela pura e simples repetição de conceitos, acaba gerando um descompasso no âmbito das normas constitucionais. Mostra-se necessário arriscar novos arranjos, que, através - especialmente - do exercício de uma interpretação sistemática, viabilizem a convivência harmônica do sistema constitucional de controle de constitucionalidade com o *due process of law*, em sede administrativa.

2.1.3 O princípio da moralidade e o condicionamento à demanda judicial

Outra realidade, que decorre da negativa de manifestação do julgador administrativo, no que diz com questões de constitucionalidade da lei aplicável ao caso concreto, é a necessidade de os contribuintes socorrerem-se do Judiciário, buscando terem declarado o seu direito de não serem submetidos a uma execução fiscal, amparada na legislação impugnada.

E aqui, não raras vezes, a questão já está consolidada na jurisprudência - inclusive com a existência de recurso extraordinário reconhecendo a inconstitucionalidade da norma - revelando-se a via judicial uma simples formalidade extra, um ônus a ser suportado por ambas as partes.

A jurisprudência da Corte Suprema é farta de exemplos:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPTU: PROGRESSIVIDADE. I. - No sistema da CF/88, art. 156, § 1º, sem a EC 29/2000, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 153.771/MG, Relator o Ministro Moreira Alves, vencido o Ministro Carlos Velloso, decidiu pela impossibilidade de qualquer progressividade, em se tratando do IPTU, que não atenda exclusivamente o disposto no art. 156, § 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§ 2º e 4º do art. 182, ambos da C.F. II. - R.E. provido. Agravo desprovido [sic].²⁴

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS. IMPOSTO DE RENDA.

I. - A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que a imunidade tributária do art. 150, VI, c, da C.F., estende-se às entidades sem fins lucrativos relativamente ao IR. II. - Agravo improvido [sic].²⁵

CONSTITUCIONAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TAXA DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA. COBRANÇA. INCONSTITUCIONALIDADE.

I. O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa, uma vez que não configura serviço público específico e divisível prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição. Precedentes: RREE 233.332/RJ e 231.764/RJ, Plenário. II. - Agravo não provido [sic].²⁶

Recurso extraordinário inadmitido. 2. Impostos. Vinculação a órgão, fundo ou despesa. 3. Inconstitucionalidade dos arts. 3º, 4º, 5º, 6º, 7º, 8º e 9º da Lei n.º 6.556, de 30.11.1989, e dos arts. 1º, 2º, 3º, 4º e 5º, da Lei n.º 7.003, de 27.12.90, ambas do Estado de São Paulo. Precedente do Plenário desta Corte. 4. Agravo regimental a que se nega provimento [sic].²⁷

Para seguir tratando dos princípios constitucionais regentes da Administração Pública, invocam-se, neste ponto, a moralidade e a eficiência, sob cujos prismas proceder-se-á a uma breve análise da situação acima descrita.

²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 394010 AgR/RS - AG.REG.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. Relator: Min. Carlos Velloso. Julgamento: 05 out. 2004.

²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 424507 AgR/RO - AG.REG.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. Relator: Min. Carlos Velloso. Julgamento: 28 set. 2004.

²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AI 408014 AgR/MG - AG.REG.NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. Relator: Min. Carlos Velloso. Julgamento: 25 mar. 2003.

²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AI 230347 AgR/SP - AG.REG.NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. Relator: Min. Néri da Silveira. Julgamento: 20 nov. 2001.

O princípio da moralidade passou a gozar de especial destaque, a partir da Constituição Federal de 1988, quando constou de forma expressa entre os princípios que regem a Administração Pública.

Além disso, serve de fundamento à ação popular (Constituição Federal, art. 5º, inciso LXXIII²⁸) e à de responsabilização dos agentes públicos, em termos de improbidade administrativa²⁹, inclusive com possibilidade de lhes atingir a esfera jurídica fundamental, pela suspensão de seus direitos políticos, pela perda da função pública e pela indisponibilidade de seus bens (Constituição Federal, art. 37, § 4º³⁰).

Os autores, em geral, destacam a dificuldade de se precisar um conceito para o princípio da moralidade.

Odete Medauar afirma ser difícil a expressão verbal do princípio, salientando que a percepção da imoralidade fica condicionada, em regra, às vicissitudes do contexto em que é analisada, e exemplifica: “em momento de crise financeira, numa época de redução de mordomias, num período de agravamento de problemas

²⁸ Art. 5º. [...]:

[...];

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

[...] (sem grifos no original).

²⁹ Saliente-se que, nos termos da Lei Federal nº 8.429/92, que trata da matéria atinente aos atos de improbidade administrativa, não apenas atos que causem prejuízo financeiro são passíveis de penalização, mas também aqueles que atentem contra os princípios que regem a Administração Pública, segundo consta do art. 11 deste diploma legal.

³⁰ Art. 37. [...].

[...].

§ 4º. Os atos de improbidade administrativa importarão a suspensão dos direitos políticos, a perda da função pública, a indisponibilidade dos bens e o ressarcimento ao erário, na forma e gradação previstas em lei, sem prejuízo da ação penal cabível.

[...].

sociais, configura imoralidade efetuar gastos com aquisição de automóveis de luxo, para 'servir' autoridades, mesmo que tal aquisição revista-se de legalidade"³¹.

De fato, a moralidade na Administração excede os limites da legalidade, sendo possível, em muitos casos, a constatação de posturas conformes à lei, mas que não atendem aos preceitos morais.

A discussão acerca da moralidade, no âmbito da Administração Pública, tem, entre seus pioneiros, Maurice Hauriou, que deu destaque à não-coincidência entre as esferas do moral e do legal, sustentando a ilegitimidade daqueles atos praticados pelo administrador com desvio de finalidade, os quais, em que pese serem conformes às regras que disciplinam a sua prática, não atendem ao interesse público. É do autor o seguinte trecho:

Quanto à moralidade administrativa, sua existência provém de tudo o que possuindo uma conduta pratica, forçosamente, a distinção do bem e do mal. Como a Administração tem uma conduta, ela pratica esta distinção ao mesmo tempo que aquela do justo e do injusto, do lícito e do ilícito, do honorável e do desonorável, do conveniente e do inconveniente. A moralidade administrativa é freqüentemente mais exigente que a legalidade. Veremos que a instituição do excesso de poder, graças à qual são anulados muitos atos da Administração, é fundada tanto na noção de moralidade administrativa, quanto na legalidade, de tal sorte que a Administração é ligada, em certa medida, pela moral jurídica, particularmente no que concerne ao desvio de poder.³²

Solução que pretendesse equacionar de forma diversa o convívio entre os princípios da moralidade e da legalidade – regentes da atividade do administrador

³¹ MEDAUAR, **Direito administrativo...**, p. 149.

³² HAURIOU, Maurice. **Droit administratif et droit public**. 11.ed. Sirey, 1927, v. 3, p. 25. apud RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. O princípio da moralidade no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **O princípio da moralidade no direito tributário**. 2.ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 131-132.

público – conduziria, fatalmente, à anulação daquele, por absoluta desnecessidade, uma vez que bastaria o segundo, tendo em vista que na lei estaria toda a moral a ser observada na Administração.³³

A moralidade, portanto, goza de autonomia, enquanto princípio, em relação à legalidade e há de ser considerada no agir da Administração, para esta bem atingir ao seu fim último, de satisfação do interesse público.

Trata-se de princípio cuja compreensão perpassa os limites de um mero subjetivismo, que corresponderia à pesquisa da intenção do agente, para se construir a partir de dados objetivos, representados nos valores vigentes em determinada época, em determinada sociedade. Consiste, precisamente, em verificar se o objeto de determinado ato administrativo atende ao senso comum de justiça, de honestidade, de adequação, segundo um dado momento histórico. Para tanto, o postulado normativo aplicativo³⁴ da proporcionalidade há de funcionar como importante baliza.

³³ Na mesma linha se pronuncia Diogo de Figueiredo Moreira Neto, afirmando que “o princípio da moralidade administrativa, na sua dicção ampla (art. 37, *caput*), tampouco poderia depender de lei que explicitasse o que é ou não moral. A precisão que se exige da legalidade não tem cabimento quando se trata da moralidade, pois, de outra forma, se estaria subsumindo um ao outro princípio, tornando ocioso falar-se em moral administrativa” (MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Moralidade administrativa: do conceito à efetivação. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 190, p. 1-44, 1992, p.31).

³⁴ A nomenclatura é atribuída por Humberto Bergmann Ávila, que, a respeito do dever de observância da proporcionalidade, destaca o fato de esta não se adequar à noção jurídica de princípio ou norma-princípio, o que se justifica, especialmente, diante da constatação de que a proporcionalidade, enquanto tal, traz em si um conteúdo neutro, relativamente à situação concreta em que é utilizada, para melhor equacionar a hipótese pendente de solução. Por outro aspecto, percebe-se que a proporcionalidade não se põe em choque com outros princípios, nem comporta, como acontece com estes, maior ou menor grau de aplicação, servindo, antes de tudo, como estrutura formal, viabilizadora de solução para os conflitos constatados entre os princípios jurídicos. (ÁVILA, Humberto Bergmann. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 215, p. 151-179, 1999).

Todavia, não é o objetivo deste trabalho estender-se em um exame mais abrangente e aprofundado do princípio da moralidade. A proposta aqui é bem menos ambiciosa, procurando tão-somente lançar vistas à situação fática há pouco noticiada, com as lentes deste princípio.

Adentrando na seara do Direito Tributário, e da imposição de exações fiscais aos contribuintes, oportunas as palavras de Elisabeth Lewandowski Libertucci³⁵, ao afirmar que “a moralidade administrativa é quase que a costura invisível que interliga todos os elementos da obrigação tributária, desde a interpretação da norma instituidora até a prática do lançamento, de modo que, no momento de sua exteriorização, ato de natureza declaratória que é, possa ser feita a prova da presença ou ausência do princípio na conduta do agente fiscal”. E prossegue com interessante cotejo: “Num comparativo entre o lançamento tributário e a revelação de uma fotografia, trata-se a moralidade pública do *foco da câmera*. A fotografia nítida é a comprovação cabal da obediência ao princípio, ao passo que a revelação tremida, escurecida, atesta a ausência da moralidade no lançamento tributário desvendado” [sem grifos no original].

Veja-se que o fato de estar a moralidade incorporada ao ordenamento jurídico constitucional traz implicações que não podem ser ignoradas pelo agente público, em sua atuação alegadamente legal.

³⁵ LIBERTUCCI, Elisabeth Lewandowski. O princípio da moralidade no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **O princípio da moralidade no direito tributário**. 2.ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 175.

Abriu-se ao Judiciário uma nova perspectiva de apreciação da atividade administrativa, além daquela da estrita legalidade. Não se pretende esvaziar a legalidade de um conteúdo moral - pois não se contesta que o princípio também alcança a atividade legislativa, como já acima apontado -, mas se quer, antes, salientar, ou resgatar, a possibilidade de contraposição, em determinada situação concreta, entre lei e moral.

Na antiga Roma, Paulo já defendia que *non omne quod licet honestum est*. Trata-se de sábio pronunciamento, que permite não apenas reafirmar o aspecto valorativo que permeia a lei, mas autoriza a julgar o mérito da norma a partir de uma moral que lhe supera, que se lhe representa de modo extrínseco.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro³⁶ ensina que “sempre que em matéria administrativa se verificar que o comportamento da Administração ou do administrado que com ela se relaciona juridicamente, embora em consonância com a lei, ofende a moral, os bons costumes, as regras de boa administração, os princípios de justiça e de equidade, a idéia comum de honestidade, estará havendo ofensa ao princípio da moralidade administrativa”.

Por força da juridicização da moralidade, encontra-se o administrador jungido simultaneamente aos princípios da legalidade e da moralidade, donde se conclui que, independentemente de estar no campo de uma atividade vinculada, não será suficiente uma administração “legal”.

³⁶ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 1999, p. 79.

A propósito, a respeito de se tratar a atividade fiscal de um agir vinculado da Fazenda Pública, Ricardo Lobo Torres³⁷ salienta que, então, o controle da moralidade, na atividade financeira, não seria propriamente um controle do desvio de poder, mas do respeito à confiança, à boa-fé do contribuinte. Nesse sentido, segue indicando posturas do Fisco que entende o autor serem ofensivas à moralidade, dentre as quais a resistência à recepção dos julgados e a percepção de vantagens, com a chamada “inconstitucionalidade útil”, que adiante será abordada.

Acolhe-se em parte o argumento do autor, fazendo exceção apenas à idéia de que, no âmbito da atividade financeira, vinculada por natureza, não se violaria o princípio da moralidade por meio do desvio de poder. Ora, sabe-se, já a partir de Hauriou, da possibilidade de, mesmo de conformidade com a lei, o administrador público buscar fins não acolhidos pelo ordenamento jurídico, inviabilizando-se a chancela de tais atos, em termos de moralidade administrativa. Essa, aliás, é precisamente a hipótese que se desenvolve no presente trabalho, diante da constatação da existência de atos que, atendendo à legalidade, sob o aspecto formal, desencadeiam resultados não amparados, sob o ponto de vista dos princípios integrados à ordem jurídica.

Até este ponto, não há maior novidade nas colocações postas a respeito da moralidade, enquanto princípio regente da Administração Pública, incluindo-se a atividade fiscal. O diferencial surge a partir do convite a que se reflita sobre em que medida o Fisco atende aos comandos do princípio da moralidade, quando deixa de considerar matérias reiteradamente julgadas pelo Judiciário e segue atuando,

³⁷ TORRES, Ricardo Lobo. Moralidade e finanças públicas. In: DIREITO, Carlos Alberto Menezes (Org.). **Homenagem ao Prof. Caio Tácito**. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

inscrevendo em dívida ativa e executando os contribuintes, amparado em lei reconhecidamente inconstitucional, segundo jurisprudência pacífica.

Não há dúvidas de que tal conduta vai de encontro ao princípio da moralidade, representando, em última instância, um enriquecimento ilícito do Estado, pois é inegável que auferem consideráveis somas nessa prática, as quais, enquanto não devolvidas ou compensadas, rendem-lhe dividendos, afora os casos em que sequer os valores são reclamados pelos contribuintes lesados – afinal, nem todos se insurgem contra as arbitrariedades do Fisco, muitas vezes pela boa-fé e crença de que a cobrança é legítima, como legítimos se presumem todos os atos da Administração –, permanecendo indevidamente incorporados aos cofres públicos.

Tem-se então o aspecto útil da inconstitucionalidade, onde se ingressa na seara dos fins que justificam quaisquer meios, desconsiderando as mais básicas noções sobre moralidade administrativa.

Sobre esse aspecto, Ives Gandra da Silva Martins, no XXI Simpósio Nacional de Direito Tributário³⁸, salientou que, já em 1978, em Congresso na Argentina, Souto Maior Borges levantara a questão do “princípio da ilegalidade eficaz” em matéria de restituição do indébito tributário, que seria tão útil quanto o princípio da legalidade tributária, por permitir o ingresso, nas “burras oficiais”, de vultosas somas, decorrentes de indevidas imposições aos contribuintes, cuja restituição fora reclamada por escassa minoria.

³⁸ Este encontro, assim como aquele do XXIII Simpósio, foi objeto de publicação, anteriormente referida. MARTINS, **O princípio da...**, p. 30.

Também Gabriel Lacerda Troianelli³⁹ fez menção a essa questão da inconstitucionalidade útil, resgatando as palavras do Min. Octávio Gallotti, em seu discurso de posse na Presidência do Supremo Tribunal Federal, quando este jurista declarou que “são atos deliberadamente inconstitucionais, praticados com finalidades corporativas ou pelo desejo de governadores que querem consertar as finanças de seus Estados. Eles praticam esses atos torcendo pelos efeitos que eles produzem até serem corrigidos”.

Procedendo nesses termos, a Administração acaba por gerar danos não apenas aos administrados diretamente lesados, mas, igualmente, a toda a coletividade, pois acarreta um assoberbamento ao Poder Judiciário, com a conseqüente lentidão na prestação da justiça.

Não se pode deixar de dar destaque às colocações do Min. Luiz Vicente Cernicchiaro, por ocasião do XXI Simpósio Nacional de Direito Tributário, referindo-se ao atraso que o abuso do direito de defesa, por parte do Fisco, gera à prestação jurisdicional:

Apesar de não haver o precedente vinculante entre nós, a causa de pedir, o pedido e a contestação devem evidenciar juízo de probabilidade, ou seja, a ação deduzida mostrar o *fumus boni iuris*. Caso contrário, ter-se-á demanda temerária. Como tal, com a chancela da ilicitude; faltará a possibilidade jurídica do pedido.

O Judiciário não pode ser utilizado para retardar o cumprimento de obrigações, ou molestar alguém. Uma vez pacificada a jurisprudência, não obstante inexistir Súmula, há reiteração de entendimento. Notadamente o Estado tem obrigação de curvar-se à interpretação e evitar repetição de demandas desnecessárias, de antemão conhecido o desfecho. As ações temerárias configuram conduta ilícita, bem como a contestação repetida e, reiteradas vezes,

³⁹ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. O princípio da moralidade no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **O princípio da moralidade no direito tributário**. 2.ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 212, citando trecho publicado na Gazeta Mercantil de 13 maio 1993.

repelida. O Judiciário não pode ser instrumento para arrecadação indevida, protelar pagamento, ou molestar a parte contrária. Como a ação, também os recursos devem se enquadrar no âmbito do exercício regular do direito. Nesse quadrante colocam-se: atrasar ou discutir a devolução de quantias recebidas indevidamente a título de tributos, com jurisprudência pacificada, quando não compensáveis; exigir tributos sobre operações com o Poder Público e que não foram por ele adimplidas.⁴⁰

Note-se que o Fisco passa a se beneficiar não apenas da morosidade judicial decorrente do sistema processual pátrio, mas também daquela morosidade para a qual contribui, prolongando indefinidamente situações de lesão à esfera jurídica dos contribuintes.

Não é difícil imaginar os danos decorrentes dessa práxis, adotada pela Administração fazendária. Os contribuintes vêm-se obrigados a contrair despesas com advogados, contadores, custas judiciais, além de outras tantas decorrentes das diligências necessárias para atender à instrução processual. Afora isso, há uma série de restrições que lhes são impostas, por força da impossibilidade de obtenção de certidões negativas fiscais, gerando prejuízos na conclusão de negócios inerentes às suas atividades, ou inviabilizando a participação em processos licitatórios, ou, ainda, fragilizando a imagem de empresa idônea no mercado, por vezes fruto de todo o trabalho e dedicação de gerações.

Por ocasião do XXI Simpósio Nacional de Direito Tributário que, como já referido, tratou do tema da moralidade nessa seara do Direito, houve interessante questionamento, referente à aplicação do § 6º do art. 37 da Lei Maior, diante desses dissabores - para dizer o mínimo - causados aos contribuintes.

⁴⁰ CERNICCHIARO, Luiz Vicente. O princípio da moralidade no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **O princípio da moralidade no direito tributário**. 2.ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 43-44.

Reza o dispositivo invocado:

Art. 37. [...].

[...].

§ 6º. As pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa.

Diante desse viés indenizatório, passa-se, então, a examinar a situação sob o prisma do princípio constitucional da eficiência, que - e não há como negar isto - tem ligação bastante íntima com a questão da destinação das verbas públicas.

2.1.4 O princípio da eficiência e o condicionamento à demanda judicial

O princípio da eficiência foi introduzido na atual Constituição Federal, por meio da Emenda Constitucional nº 19/98, dentre aqueles que regem o agir da Administração Pública (art. 37, *caput*).

No entanto o próprio texto constitucional⁴¹ já havia feito menção ao valor da eficiência, como se pode ver, no art. 74, inciso II, com a seguinte redação:

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno, com a finalidade de:

I – [...];

II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos

⁴¹ A idéia de eficiência já permeava muitos diplomas legais, como é o caso do Decreto-Lei nº 200/67 (arts. 13; 25, incisos V e VIII; 26, inciso III, e 100) e da Lei nº 8.987/95, esta tratando das permissões e concessões de serviços públicos, destacando, dentre os atributos do serviço adequado, a eficiência (art. 6º, § 1º).

órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; [...].

Poder-se-ia questionar o acerto de haver sido incluído, como princípio da atividade administrativa, o que mais se afiguraria uma de suas finalidades. Contudo, o mais importante parece ser precisar o seu conteúdo, no intuito de poder avaliar sua observância, ou não, pela Administração.

É de se destacar que a inclusão da eficiência, no *caput* do art. 37 da Constituição Federal, com a reforma pretendida pela Emenda Constitucional nº 19/98, correspondeu a um momento histórico em que o Brasil, a exemplo de inúmeros outros países, viveu várias privatizações, justificadas na intenção de desonerar – ou aliviar – a máquina estatal e, de outro lado, promover um rearranjo econômico nos setores alvo dessas medidas.

Maria Sylvia Zanela Di Pietro⁴² destaca a eficiência como um dos vetores da reforma do Estado, transcrevendo trecho do seu Plano Diretor:

Trata-se de idéia muito presente entre os objetivos da Reforma do Estado. No Plano Diretor da Reforma do Estado, elaborado em 1995, expressamente se afirma que “reformular o Estado significa melhorar não apenas a organização e o pessoal do Estado, mas também suas finanças e todo o seu sistema institucional-legal, de forma a permitir que o mesmo tenha uma relação harmoniosa e positiva com a sociedade civil. A reforma do Estado permitirá que seu núcleo estratégico tome decisões mais corretas e efetivas, e que seus serviços – tanto os exclusivos, quanto os competitivos, que estarão apenas indiretamente subordinados na medida que se transformem em organizações públicas não estatais – *operem muito eficientemente*”.

⁴² DI PIETRO, **Direito...**, p. 83-84.

Com efeito, a reforma do Estado vem permeada pela idéia de uma administração gerencial, com metas e controle de resultados, com maior participação popular nas decisões relativas à alocação de recursos e na fiscalização sobre a aplicação dos mesmos, com maior retração da ingerência do Estado e alargamento do papel da iniciativa privada, enfim, um cenário propício à valorização do princípio da eficiência.

Sem dúvida alguma, a idéia que melhor retrata o princípio da eficiência é a idéia do ótimo, da obtenção dos melhores resultados possíveis, na gestão da coisa pública, com o menor empenho de recursos, da tentativa de alcançar o melhor aproveitamento dos aparatos humano e estrutural/institucional da Administração. Também aqui se percebe o forte papel a ser desempenhado pelo postulado normativo aplicativo da proporcionalidade, com o que serão evitadas as concepções subjetivas acerca do atributo “eficiente”.

Alexandre de Moraes⁴³ define o princípio da eficiência nos seguintes termos:

Assim, *princípio da eficiência* é o que impõe à Administração Pública direta e indireta e a seus agentes a persecução do bem comum, por meio do exercício de suas competências de forma imparcial, neutra, transparente, participativa, eficaz, sem burocracia e sempre em busca da qualidade, primando pela adoção dos critérios legais e morais necessários para a melhor utilização possível dos recursos públicos, de maneira a evitar desperdício e garantir uma maior rentabilidade social.

O autor, ao comentar o princípio, alerta, com razão, para que não se deixe conduzir a uma “consagração da tecnocracia”. De fato, em termos de Administração

⁴³ MORAES, Alexandre de. **Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional**. São Paulo: Atlas, 2002, p. 787.

Pública, não se pode pretender tomar “eficiência” na mesma acepção com que o termo é usado no setor privado, pois não se deve esquecer que, enquanto princípio administrativo, a eficiência deverá estar harmonizada com a legalidade, com a moralidade, com a impessoalidade, enfim, com os demais princípios regentes.

A gestão da coisa pública não tem como prescindir de um mínimo de ritos procedimentais, como forma de garantir-se contra abusos e desvios, uma vez que possibilitada a fiscalização, por meio da reconstituição do *iter* adotado.

Vera Cristina Caspari Monteiro Scarpinella Bueno⁴⁴, ao analisar as leis de procedimentos administrativos, à luz do princípio da eficiência, foi categórica em afirmar que as normas de processo administrativo, antes de representarem entraves burocráticos, são fatores que operacionalizam o princípio em questão. Nesse sentido, faz-se necessária a cautela, pelo administrador, para não acabar por frustrar essa vocação das normas procedimentais, deixando de utilizá-las em sua mais ampla potencialidade, de alcançar melhores resultados com menores prejuízos.

Invocando as lições de Ubirajara Costódio Filho⁴⁵, a autora apresenta uma definição do princípio da eficiência, sob os aspectos comum e científico:

Há quem identifique um sentido comum e um sentido científico para o princípio da eficiência. “Optando-se pelo sentido comum, o princípio da eficiência significaria ao agente administrativo a obrigação de satisfazer as necessidades dos cidadãos (consecução dos fins), com presteza e da maneira menos dispendiosa possível

⁴⁴ BUENO, Vera Cristina Caspari Scarpinella. As leis de procedimento administrativo. Uma leitura operacional do princípio constitucional da eficiência. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, São Paulo, n. 39, p. 267-288, 2002.

⁴⁵ COSTÓDIO FILHO, Ubirajara. A Emenda Constitucional 19/98 e o princípio da eficiência na administração pública. **Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política**, São Paulo, n. 27, p. 209-217, 1999.

para a Administração (otimização dos meios). Aqui, eficiente seria a Administração que obtivesse os resultados que dela se esperam, pelo menor custo e no menor tempo. Por outro lado, preferindo-se o sentido científico, o princípio da eficiência imporia ao agente administrativo somente o dever de se preocupar com o ótimo aproveitamento dos meios disponíveis, liberando-o da responsabilidade pelo cumprimento de metas. Nessa hipótese, Administração eficiente seria aquela que utilizasse os recursos disponíveis racionalmente, com economicidade, mas descomprometida com a questão de metas e resultados, pois metas e resultados não se incluem na acepção científica de eficiência". A eficácia, cientificamente falando, é que se referiria à consecução de fins preordenados.⁴⁶

Note-se que, seja pelo sentido científico, seja pelo comum - mais abrangente e, de rigor, pretendido pelo constituinte, conforme ao cânone interpretativo que prescreve a preferência pelo sentido comum dos termos empregados na norma - a postura adotada pelo Fisco, quando deixa de se curvar a posicionamentos de remansosa jurisprudência, forçando a demanda judicial, não atende ao princípio da eficiência.

Frente ao questionamento proposto no XXI Simpósio Nacional de Direito Tributário, conforme atrás referido, o dever de a Administração indenizar o contribuinte, nos termos do § 6º do art. 37 da Constituição Federal, foi amplamente defendido pelos juristas que tiveram participação no evento, abrangendo, inclusive, o ressarcimento de eventual dano moral⁴⁷.

A Administração fazendária, seja nos casos em que desconsidera jurisprudência reiterada, ou naqueles em que se vale de qualquer outro artifício para evitar ou retardar a devolução de quantias indevidamente auferidas, poderá ser

⁴⁶ BUENO, As leis..., p.273.

⁴⁷ O art. 5º, inciso IV da Constituição Federal de 1988 dispõe que "é assegurado o direito de resposta, proporcional ao agravo, além da indenização por dano material e moral".

responsabilizada objetivamente pelos danos causados aos contribuintes, dada sua conduta comissiva lesiva.

Sabe-se que, no ordenamento jurídico pátrio, não há espaço para a máxima inglesa “*the King can do no wrong*”. Há previsão constitucional de responsabilidade do Estado, e em termos objetivos⁴⁸, o que significa prescindir de demonstração de culpa do agente que deu causa ao dano. Bastará, portanto, que se prove o nexo de causalidade existente entre o dano experimentado e a conduta do agente público, para que reste caracterizado o direito à indenização.

Deve-se registrar que tal indenização abrangerá o prejuízo efetivamente experimentado pelo contribuinte, incluindo o que perdeu, o que necessitou gastar ou o que deixou de ganhar, por força do ato lesivo. Serão abrangidos, assim, os danos emergentes, os lucros cessantes, as despesas com honorários advocatícios, com incidência de juros e correção monetária, em caso de atraso no pagamento⁴⁹.

Contra os agentes responsáveis, caberá tanto a ação regressiva, por parte do ente público, quanto a ação popular, por parte dos cidadãos (Constituição Federal, art. 5º, inciso LXXIII).

⁴⁸ A teoria da responsabilidade objetiva do Estado passou a ser adotada no Brasil com a Constituição Federal de 1946, que a previu em seu art. 194, asseverando que “as pessoas jurídicas de direito público interno são civilmente responsáveis pelos danos que seus funcionários, nessa qualidade, causem a terceiros”. Havia, no parágrafo único desse dispositivo, a previsão de ação regressiva contra o servidor, em caso de culpa. Na Carta de 1967 acrescentou-se o dolo, ao elemento culpa, para fins de ação regressiva (art. 105 e parágrafo único). Por fim, em 1988, além das pessoas jurídicas de direito público, foram abrangidas pela norma as pessoas jurídicas de direito privado, prestadoras de serviços públicos (art. 36, § 6º).

⁴⁹ MORAES, **Constituição...**, p. 911.

Quanto à questão da desconsideração, pelo Fisco, da jurisprudência pacificada, há que se cogitar, ainda, a hipótese de restar caracterizada a má-fé processual da Administração, nos casos em que esta segue ocorrendo ao Judiciário, defendendo teses reiteradamente rejeitadas. Aqui, o dever de indenizar ganha fundamento também no art. 16 do Código de Processo Civil⁵⁰.

Outro aspecto que desponta dessa linha de atuação do Fisco, diz com os gastos decorrentes da sucumbência, a serem suportados por toda a coletividade, quando poderiam atender a tantas outras necessidades prementes da população.

Para bem atender aos princípios da moralidade e da eficiência, o administrador fazendário deverá se valer de um exercício de ponderação, diante da situação concreta, para eleger as medidas que venham a garantir o máximo de benefício à coletividade, com o mínimo de sacrifícios. Não seria preciso nem que se dissesse, mas desperdícios são absolutamente intoleráveis, mormente num contexto onde cada vez mais o administrador se vê pressionado a enfrentar escolhas difíceis, diante da escassez de recursos⁵¹.

A *ponderação*, conforme salientado por Robert Alexy⁵² em uma das tantas oportunidades em que se manifestou o autor sobre o tema, é o terceiro princípio

⁵⁰ Art. 16. Responde por perdas e danos aquele que pleitear de má-fé como autor, réu ou interveniente.

⁵¹ Sobre o tema, interessante é a obra de AMARAL, Gustavo. **Direito, escassez e escolha**: em busca de critérios Jurídicos para lidar com a escassez de recursos e as decisões trágicas. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

⁵² ALEXY, Robert. Colisão de direitos fundamentais e realização de direitos fundamentais no estado de direito democrático. Tradução Luís Afonso Heck. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 217, p. 67-80, jul./set. 1999, p. 77.

parcial do princípio⁵³ da proporcionalidade (o primeiro é o da *idoneidade* do meio empregado e o segundo é o da *necessidade* desse meio específico). Trata-se, portanto, de um procedimento racional de solução, o que visa a afastar as objeções de subjetivismo.

Por fim, ainda sobre utilização de medidas protelatórias, oportuna a transcrição do inciso LXXVIII, recentemente incorporado ao art. 5º da Constituição Federal, por força da Emenda Constitucional nº 45, de 08 dez. 2004:

Art. 5º. [...]

[...]

LXXVIII - a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.

Trata-se de novo direito fundamental, que veio a ser positivado em favor dos cidadãos, perante o Estado, com aplicação imediata, saliente-se, segundo regra inscrita no § 1º do mesmo art. 5º.

É bem verdade que bastariam os princípios da moralidade e da eficiência, já adotados pelo nosso constituinte, para que se efetivasse um tal direito, evitando situações lamentáveis, como as de processos que se arrastam, por vezes, durante décadas, até serem julgados. De qualquer modo, se os princípios, mesmo positivados, não estavam logrando maior realização do direito, eis, então, uma regra, em reforço a toda a argumentação aqui desenvolvida.

⁵³ Considere-se aqui o já anteriormente exposto, acerca da natureza jurídica do dever de proporcionalidade (ÁVILA, H., A distinção..., p. 151-179).

2.2 Controle de Constitucionalidade no Brasil

2.2.1 A evolução histórica do controle de constitucionalidade no Brasil

Outro aspecto que merece abordagem, neste estudo, é a peculiaridade do sistema brasileiro de controle de constitucionalidade. Em sua evolução histórica, incorporou, a par da técnica de controle jurisdicional difuso, de raiz norte-americana, a técnica de controle jurisdicional concentrado, dominante na experiência europeia, passando a compor um sistema híbrido.

A partir das experiências norte-americana, francesa e austríaca, Llewellyn Davies A. Medina⁵⁴ esclarece que o controle de constitucionalidade das leis costuma ser sistematizado em: “a) controle político: quase sempre prévio e que é adotado na França; b) controle jurisdicional: que admite a forma difusa, do tipo americano, ou a concentrada, do tipo austríaco”.

No Brasil, exerce-se um controle de constitucionalidade preventivo, no âmbito das Comissões de Constituição e Justiça das Casas Legislativas, bem como no exercício do poder de veto, pelo Chefe do Executivo.

⁵⁴ MEDINA, Llewellyn Davies A. A supremacia da Constituição e o controle de constitucionalidade das normas jurídicas. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, n. 663, p. 65-68, jan. 1991.

No âmbito jurisdicional, o controle é repressivo, à exceção da possibilidade de impetração de mandado de segurança, contra violação às normas constitucionais que regem o processo legislativo⁵⁵.

Gilmar Ferreira Mendes⁵⁶ salienta que, no ordenamento jurídico pátrio, adotou-se, de início, o modelo de controle difuso de constitucionalidade, noticiando que, já em 1890, o Decreto 848 prescrevia que, “na guarda e aplicação da Constituição e das leis nacionais, a magistratura só intervirá em espécie e por provocação da parte”. Após, a tendência consolidou-se, conforme se depreende do art. 59, § 1º, alíneas *a* e *b*, da Constituição de 1891⁵⁷, e do art. 13, § 10⁵⁸, da Lei de Organização da Justiça Federal (Lei nº 221, de 20 nov. 1894).

Em 1926, por força de emenda constitucional, foi reconhecida a todos os tribunais federais e estaduais a competência para decidir sobre alegações de inconstitucionalidade de leis federais, aplicando-as, ou não, relativamente aos casos concretos em julgamento.

⁵⁵ Sobre o tema: VELOSO, Zeno. **Controle jurisdicional de constitucionalidade**: atualizado conforme as Leis 9.868 de 10/11/99 e 9.882 de 03/12/99. 2.ed. rev., atual. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2000, p. 155-161.

⁵⁶ MENDES, Gilmar Ferreira. O controle incidental de normas no direito brasileiro. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 88, n. 760, p. 11-39, fev. 1999.

⁵⁷ § 1º - *Das sentenças das Justiças dos Estados, em última instância, haverá recurso para o Supremo Tribunal Federal:*

a) quando se questionar sobre a validade, ou a aplicação de tratados e leis federais, e a decisão do Tribunal do Estado for contra ela;

b) quando se contestar a validade de leis ou de atos dos Governos dos Estados em face da Constituição, ou das leis federais, e a decisão do Tribunal do Estado considerar válidos esses atos, ou essas leis impugnadas.

⁵⁸ Rezava o dispositivo: “Os juízes e tribunais apreciarão a validade das leis e regulamentos e deixarão de aplicar aos casos ocorrentes as leis manifestamente inconstitucionais e os regulamentos manifestamente incompatíveis com as leis e com a Constituição”.

Em 1934, a Constituição passou a trazer a necessidade de *quorum* de maioria absoluta dos membros dos tribunais, para decisões acerca da constitucionalidade de leis ou atos normativos (art. 179)⁵⁹, bem assim a competência do Senado Federal, para suspensão da execução de leis ou atos normativos declarados inconstitucionais, no controle difuso perante o Supremo Tribunal Federal (art. 91, inciso IV c/c art. 96)⁶⁰. A solução passou a incorporar o ordenamento brasileiro, repetindo-se nas Constituições subseqüentes, à exceção da Carta de 1937 (em 1946, nos arts. 101, inciso III, alíneas *b* e *c*, 200 e 64; em 1967/1969, nos arts. 119, inciso III, alíneas *a*, *b*, *c*, 116 e 42, inciso VII; em 1988, nos arts. 97 e 52, inciso X).

Outra alteração trazida pela Carta de 1934 corresponderia ao que se pode identificar como sendo os primeiros passos, a caminho da implantação de um controle de tipo concentrado no Brasil. Trata-se da ação de representação interventiva (art. 12, inciso V e §§ 1º e 2º)⁶¹, por força de inobservância dos princípios constitucionais sensíveis. A ação era confiada ao Procurador-Geral da

⁵⁹ Art 179 - *Só por maioria absoluta de votos da totalidade dos seus Juizes, poderão os Tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato do Poder Público.*

⁶⁰ Art 91 - *Compete ao Senado Federal:*

[...];

IV - suspender a execução, no todo ou em parte, de qualquer lei ou ato, deliberação ou regulamento, quando hajam sido declarados inconstitucionais pelo Poder Judiciário;

[...].

Art 96 - Quando a Corte Suprema declarar inconstitucional qualquer dispositivo de lei ou ato governamental, o Procurado Geral da República comunicará a decisão ao Senado Federal para os fins do art. 91, nº IV, e bem assim à autoridade legislativa ou executiva, de que tenha emanado a lei ou o ato.

⁶¹ Art 12 - *A União não intervirá em negócios peculiares aos Estados, salvo:*

[...];

V - para assegurar a observância dos princípios constitucionais especificados nas letras a a h , do art. 7º, nº I, e a execução das leis federais;

[...].

§ 1º - Na hipótese do nº VI, assim como para assegurar a observância dos princípios constitucionais (art. 7º, nº I), a intervenção será decretada por lei federal, que lhe fixará a amplitude e a duração, prorrogável por nova lei. A Câmara dos Deputados poderá eleger o Interventor, ou autorizar o Presidente da República a nomeá-lo.

§ 2º - Ocorrendo o primeiro caso do nº V, a intervenção só se efetuará depois que a Corte Suprema, mediante provocação do Procurador-Geral da República, tomar conhecimento da lei que a tenha decretado e lhe declarar a constitucionalidade.

República e a intervenção em questão dependeria de lei federal, a ser previamente declarada constitucional pela Corte Suprema, o que acabava por implicar o reconhecimento da inconstitucionalidade da lei ou do ato normativo estadual, que tivesse dado lugar ao processo interventivo.⁶²

A Constituição de 1937 correspondeu a um modelo típico de constituição nominal, editada sob um período de dominação política, com acentuada hipertrofia dos poderes do Chefe do Executivo. Em termos de controle de constitucionalidade, manteve a necessidade de voto da maioria absoluta dos membros do tribunal, para declarações de inconstitucionalidade (art. 96, *caput*), com a ressalva da possibilidade de o Presidente da República submeter novamente a lei ao exame do Parlamento, para que esta fosse confirmada, por voto de dois terços dos integrantes de cada Câmara Legislativa (art. 96, parágrafo único)⁶³, com o que ficaria sem efeito a decisão do Judiciário.

Em 1946, manteve-se o controle incidental, nos mesmos moldes da Carta de 1934. Relativamente à ação de representação interventiva, houve alteração significativa, pois, em lugar de julgar a constitucionalidade da lei federal de intervenção, passou-se a reconhecer ao Supremo Tribunal a incumbência de examinar a própria lei, ou ato normativo, estadual, que estivesse sendo apontado

⁶² VELOSO, **Controle...**, p. 31.

⁶³ Art 96 - *Só por maioria absoluta de votos da totalidade dos seus Juizes poderão os Tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou de ato do Presidente da República.*
Parágrafo único - No caso de ser declarada a inconstitucionalidade de uma lei que, a juízo do Presidente da República, seja necessária ao bem-estar do povo, à promoção ou defesa de interesse nacional de alta monta, poderá o Presidente da República submetê-la novamente ao exame do Parlamento: se este a confirmar por dois terços de votos em cada uma das Câmaras, ficará sem efeito a decisão do Tribunal.

como violador dos princípios sensíveis adotados na Lei Maior do País, declarando, se fosse o caso, sua inconstitucionalidade (art. 8º, parágrafo único)⁶⁴.

Apenas com a Emenda Constitucional nº 16, de 26 nov. 1965, foi introduzido, na Constituição de 1946, o controle em abstrato da constitucionalidade das leis e atos normativos federais e estaduais, em face da Constituição, conforme refere Peter John Arrowsmith Cook Júnior⁶⁵. A referida Emenda ampliou a competência originária do Supremo Tribunal Federal, para reconhecer-lhe a atribuição de julgar representação contra inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual, apresentada pelo Procurador-Geral da República (art. 101, inciso I, alínea k)⁶⁶.

Em 1967 houve nova alteração na ação de representação interventiva, para acrescer, à hipótese de violação dos princípios sensíveis, a de descumprimento a lei federal, servindo, a intervenção federal, para garantia da execução daquela (art. 10, incisos VII, primeira parte, e VIII)⁶⁷.

⁶⁴ Art 8º - A intervenção será decretada por lei federal nos casos dos nºs VI e VII do artigo anterior. Parágrafo único - No caso do nº VII, o ato argüido de inconstitucionalidade será submetido pelo Procurador-Geral da República ao exame do Supremo Tribunal Federal, e, se este a declarar, será decretada a intervenção.

⁶⁵ COOK JÚNIOR, Peter John Arrowsmith. A recusa à aplicação de lei pelo executivo: sob o juízo de inconstitucionalidade. **Revista Forense**, Rio de Janeiro, v. 343, p. 539-543, jul./set. 1998.

⁶⁶ Art 101 - Ao Supremo Tribunal Federal compete:
I - processar e julgar originariamente:

[...];

k) a representação de inconstitucionalidade de lei ou ato de natureza normativa, federal ou estadual, encaminhada pelo Procurador-Geral da República.

⁶⁷ Art 10 - A União não intervirá nos Estados, salvo para:

[...];

VI - prover à execução de lei federal, ordem ou decisão judiciária;

VII - assegurar a observância dos seguintes princípios:

a) forma republicana representativa;

b) temporariedade dos mandatos eletivos, limitada a duração destes à dos mandatos federais correspondentes;

c) proibição de reeleição de Governadores e de Prefeitos para o período imediato;

d) independência e harmonia dos Poderes;

e) garantias do Poder Judiciário;

A Emenda Constitucional nº 1, de 1969, trouxe a previsão do controle de constitucionalidade de leis ou atos normativos municipais, em face das constituições estaduais, como forma de viabilizar a intervenção estadual (art. 15, § 3º, alínea *d*).

Em 1977, a Emenda Constitucional nº 7 trouxe interessante previsão, em sede de controle abstrato de constitucionalidade. Além da representação contra inconstitucionalidade de leis e atos normativos, o Procurador-Geral da República também poderia provocar manifestação do Supremo Tribunal Federal, no que diz com interpretação de leis ou atos normativos federais ou estaduais (art. 119, inciso I, alínea *e*), no intuito de prevenir a profusão de demandas, a respeito da correta exegese da norma. Esta inovação, contudo, não se repetiu na Constituição de 1988.

A Emenda Constitucional nº 7/77 trouxe, ainda, a previsão de deferimento de pedido cautelar, formulado pelo Procurador-Geral da República, em ação de representação por inconstitucionalidade (art. 119, inciso I, alínea *p*).

A Constituição Federal de 1988 manteve o convívio das técnicas de controle concentrado e difuso.

Relativamente ao controle concentrado, houve algumas inovações. O monopólio, antes reconhecido ao Procurador-Geral da República, para provocar a declaração do Judiciário, acerca da inconstitucionalidade de lei ou ato normativo

f) autonomia municipal;
g) prestação de contas da Administração.

federal ou estadual, deu lugar à previsão da *ação direta de inconstitucionalidade*, com diversos legitimados ativos⁶⁸ (arts. 102, inciso I, alínea a e 103, *caput*).⁶⁹

Além disso, surgiram também: (1) a *ação declaratória de constitucionalidade* (art. 102, inciso I, alínea a), com os mesmos legitimados ativos da *ação direta de inconstitucionalidade*, a partir da Emenda Constitucional nº 45/04; (2) a *ação direta de inconstitucionalidade por omissão* (art. 103, § 2º)⁷⁰; (3) o *mandado de injunção*

⁶⁸ Esta ampliação, no rol de legitimados ativos para propositura de *ação direta de inconstitucionalidade*, vai acarretar modificações no entendimento jurisprudencial, particularmente interessantes ao tema deste estudo, no que diz com a possibilidade de o Chefe do Executivo deixar de aplicar determinada lei, sob o argumento de sua inconstitucionalidade, como adiante se verá.

⁶⁹ Art. 102. *Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:*

I - processar e julgar, originariamente:

a) a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[...].

Art. 103. *Podem propor a ação direta de inconstitucionalidade e a ação declaratória de constitucionalidade: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)*

I - o Presidente da República;

II - a Mesa do Senado Federal;

III - a Mesa da Câmara dos Deputados;

IV - a Mesa de Assembléia Legislativa ou da Câmara Legislativa do Distrito Federal; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

V - o Governador de Estado ou do Distrito Federal; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

VI - o Procurador-Geral da República;

VII - o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil;

VIII - partido político com representação no Congresso Nacional;

IX - confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional.

⁷⁰ § 2º - *Declarada a inconstitucionalidade por omissão de medida para tornar efetiva norma constitucional, será dada ciência ao Poder competente para a adoção das providências necessárias e, em se tratando de órgão administrativo, para fazê-lo em trinta dias.*

(art. 102, inciso I, alínea q)⁷¹, e (4) a *arguição de descumprimento de preceito fundamental* (art. 102, § 1º)⁷².

Em nível estadual, a Carta de 1988 previu, em seu art. 125, a instituição de representação de inconstitucionalidade de leis ou atos normativos estaduais e municipais, em face da Constituição estadual, vedando o monopólio da legitimidade ativa.

Em suma, o sistema de controle de constitucionalidade brasileiro encontra, atualmente, previsão de controle difuso (*in concreto, incidenter tantum*), em que o exame da norma pode ser suscitado pelas partes envolvidas no litígio, ou pelo Ministério Público, ou, ainda, *ex officio*, pelo juiz da causa, a quem é dada competência para se pronunciar acerca da constitucionalidade da lei ou ato normativo (salientando-se a necessidade de observância da regra do art. 97⁷³, da Constituição Federal, quando a declaração de inconstitucionalidade se der nos tribunais). O reconhecimento da inconstitucionalidade da lei terá eficácia *inter partes*, salvo se, pela via do recurso extraordinário (art. 102, inciso III)⁷⁴, a questão for

⁷¹ Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

I - processar e julgar, originariamente:

[...];

q) o mandado de injunção, quando a elaboração da norma regulamentadora for atribuição do Presidente da República, do Congresso Nacional, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, das Mesas de uma dessas Casas Legislativas, do Tribunal de Contas da União, de um dos Tribunais Superiores, ou do próprio Supremo Tribunal Federal;

[...].

⁷² § 1.º A *arguição de descumprimento de preceito fundamental*, decorrente desta Constituição, será apreciada pelo Supremo Tribunal Federal, na forma da lei. (*Transformado em § 1º pela Emenda Constitucional nº 3, de 17mar. 1993*)

⁷³ Art. 97. Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público.

⁷⁴ Art. 102. [...]:

[...];

apreciada junto ao Supremo Tribunal Federal e, confirmada a inconstitucionalidade, esta vier a ser objeto de Resolução, pelo Senado Federal, suspendendo sua execução da lei (art. 52, inciso X)⁷⁵.

De outro lado, tem-se o controle concentrado (abstrato, via de ação), que, no tocante a leis ou atos normativos postos em vigor após a Constituição de 1988⁷⁶, encontra instrumentalização na ação direta de inconstitucionalidade, na ação declaratória de constitucionalidade e, ainda, na intervenção federal, por força de inobservância dos princípios constitucionais sensíveis (art. 34, inciso VII, alíneas a a e).

As duas primeiras hipóteses vêm disciplinadas na Lei Federal nº 9.868/99, cabendo destacar que a primeira delas visa à retirada do ordenamento jurídico da lei ou ato normativo federal, ou estadual, que se mostre incompatível com a Lei Maior,

III - julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida:

a) contrariar dispositivo desta Constituição;

b) declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal;

c) julgar válida lei ou ato de governo local contestado em face desta Constituição.

d) julgar válida lei local contestada em face de lei federal. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

⁷⁵ Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal:

[...];

X - suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal;

[...].

⁷⁶ Neste ponto, cumprem ser feitas três observações. A primeira diz com o direito infraconstitucional pretérito, cujo exame de compatibilidade com a atual Constituição não se opera através da via de ação direta de inconstitucionalidade (ou declaratória de constitucionalidade), mas se resolve em termos de princípios de direito intertemporal, com a máxima *lex posteriori derogat priori* (sobre o tema, sugere-se a leitura da obra MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira. **Controle concentrado de constitucionalidade:** comentários à lei n. 9.868, de 10-11-1999. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 120-131. A segunda observação diz com o controle de constitucionalidade da ausência da norma, em que interessam, particularmente, a declaração de inconstitucionalidade por omissão e o mandado de injunção, que não guardam pertinência com o estudo aqui desenvolvido, onde se pretende avaliar as hipóteses de atuação da Administração Fiscal, diante de norma posta, em vigor, sob arguição de inconstitucionalidade, pelo contribuinte, em processo administrativo. Por fim, cabe uma terceira observação, que diz respeito ao caráter subsidiário, ou residual, da ação de descumprimento de preceito fundamental, a qual somente terá lugar quando

ao passo que a segunda tem por objetivo afastar a insegurança jurídica que possa estar sendo experimentada, relativamente à validade de determinada lei ou ato normativo, em face da Constituição, tendo o julgamento de procedência o condão de converter em absoluta a presunção, até então relativa, de constitucionalidade. Quanto aos efeitos, o § 2º do art. 102⁷⁷ da Constituição Federal de 1988 é claro ao estabelecer que a eficácia destas decisões será *erga omnes* e o efeito será vinculante, “relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal”⁷⁸.

Já a hipótese de intervenção, do art. 34, inciso VII⁷⁹, corresponde à ação direta de inconstitucionalidade interventiva, com legitimação exclusiva do Procurador-Geral da República e com dupla finalidade, pois visa à declaração de inconstitucionalidade da lei ou ato normativo estadual (finalidade jurídica) e à decretação de intervenção federal (finalidade política), constituindo-se, assim, em um “*controle direto, para fins concretos*”⁸⁰.

não houver outro meio eficaz de sanar a lesividade do ato do Poder Público (art. 4º, § 1º, da Lei Federal nº 9.882/99).

⁷⁷ § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

⁷⁸ Quanto à retroatividade dos efeitos, a Lei Federal nº 9.868/99 prevê, em seu art. 27, a possibilidade de o Supremo Tribunal Federal, pelo voto de dois terços de seus Ministros, excepcionar a regra do efeito *ex tunc*, em caso de razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social.

⁷⁹ Art. 34. A União não intervirá nos Estados nem no Distrito Federal, exceto para:

[...];

VII - assegurar a observância dos seguintes princípios constitucionais:

a) forma republicana, sistema representativo e regime democrático;

b) direitos da pessoa humana;

c) autonomia municipal;

d) prestação de contas da administração pública, direta e indireta.

e) aplicação do mínimo exigido da receita resultante de impostos estaduais, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino e nas ações e serviços públicos de saúde. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

⁸⁰ MORAES, **Constituição...**, p. 762.

2.2.2 Decisões em controle de constitucionalidade⁸¹

Diante de eventual argüição de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, o Judiciário, quando não for caso de reconhecer sua total incompatibilidade com a Lei Maior, por vício formal ou material, poderá (1) declarar a sua *inconstitucionalidade parcial*, (2) declarar sua *inconstitucionalidade sem redução de texto*, ou (3) proceder a uma *interpretação conforme à Constituição*⁸².

Por meio da *declaração de inconstitucionalidade parcial*, o julgador atende à presunção de constitucionalidade da lei e a mantém, na parte em que é tida por válida e útil para a unidade do ordenamento jurídico.

Tem lugar essa modalidade de decisão nos casos em que apenas determinado dispositivo (artigo, parágrafo, inciso, alínea) do diploma legal encontrar-se maculado pela nota da inconstitucionalidade. Uma vez tendo o julgador constatado a possibilidade de subsistência do restante da lei, em que pese à retirada da parte viciada, deverá adotar tal solução, utilizando-se da declaração de inconstitucionalidade parcial.

Note-se que, em sua tarefa de declarar a compatibilidade de normas infraconstitucionais com a Lei Maior, o julgador não poderá se arvorar da condição

⁸¹ Sobre o tema: VELOSO, **Controle...**, p. 163-175 e MARTINS; MENDES, **Controle concentrado...**, p. 288-312.

⁸² Em sede de controle concentrado, dispõe o parágrafo único do art. 28 da Lei Federal nº 9.868/99: "A declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade, inclusive a interpretação conforme a Constituição e a declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto, têm eficácia contra todos e efeito vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública federal, estadual e municipal".

de legislador positivo. Deverá encontrar limites não apenas na lógica (verificação da possibilidade de dividir a lei, para dela extirpar determinado dispositivo, sem prejuízo de subsistência do restante), mas, ainda, na vontade do legislador, sob pena de criar algo novo, com sentido diverso do pretendido, e no exercício de poder que não lhe é assistido.

A segunda hipótese corresponde às decisões em que se recorre à chamada *declaração de inconstitucionalidade sem redução de texto*. Trata-se daqueles casos em que a norma precisa sofrer uma limitação em seu campo de aplicação, para salvaguardar situações que, uma vez abarcadas, implicariam inconstitucionalidade. O exemplo clássico da adoção dessa técnica está nas leis que tratam da cobrança de tributos, sem observância do princípio da anterioridade. Nestes casos, não se elimina a lei do ordenamento jurídico, uma vez que, a partir do exercício seguinte ao de sua edição, a sua aplicação não ensejaria qualquer inconstitucionalidade. Limita-se, portanto, a hipótese de aplicação da norma, sob o ponto de vista temporal, mantendo-a, com a mesma redação, para ser aplicada a partir do momento em que não mais se afigure inconstitucional a sua incidência.

Por fim, tem-se a técnica da *interpretação conforme à Constituição*, que, na mesma linha das demais, busca a preservação da norma, guardando a declaração de inconstitucionalidade como recurso excepcional. Na interpretação conforme à Constituição, o julgador, diante da tese da inconstitucionalidade, deverá verificar se, dentre os possíveis sentidos atribuíveis à norma, há algum que se mostre compatível com a Constituição. Em havendo tal hipótese, deverá ser mantida a norma, sob dita interpretação, excluindo-se as demais.

Todavia, na utilização da interpretação conforme à Constituição há que se ater o julgador a certos princípios limitadores, conforme expõe Fernando Osório de Almeida Júnior⁸³.

O autor inicia destacando que o limite da interpretação acaba onde começa a atividade de criação do direito, e segue elencando alguns princípios, que entende serem as balizas desta modalidade interpretativa.

O primeiro deles seria o princípio da *separação funcional do poder*, pelo qual caberá ao Legislativo a primeira atividade de interpretação. Este Poder é que cria as ferramentas de trabalho para os demais Poderes. A interpretação do legislador, consolidada em normas jurídicas, sofrerá um novo processo interpretativo, pelo Executivo, na aplicação *ex officio* da lei. O Judiciário, por seu turno, interpretará a lei ao aplicá-la em sua atividade de dirimir conflitos, ou mesmo na ausência destes (como é o caso do controle concentrado de constitucionalidade), mediante provocação.

O autor reconhece a possibilidade de interpretação conforme à Constituição tanto na esfera judicial, quanto na esfera administrativa (o que será oportunamente abordado), mas assevera que não poderia o intérprete, sob o argumento de salvar a lei da declaração de inconstitucionalidade, lançar-se a uma atividade legislativa positiva.

⁸³ ALMEIDA JÚNIOR, Fernando Osório de. **Interpretação conforme a Constituição e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 27-44.

Outro princípio apontado seria o da *proporcionalidade das leis*, tendo salientado o autor, invocando as lições de Larenz⁸⁴, que se trata de garantia do indivíduo contra leis e demais atos do Poder Público que, sob aparente constitucionalidade, guardam desarmonia entre os elementos motivação, meios e fins, ou desarmonia com preceitos valorativos de justiça. Em se tratando de interpretação conforme à constituição, refere que, na busca desta, não poderá o julgador conduzir-se com violação à proporcionalidade, transmudando o conteúdo da norma e investindo-se em função legiferante.

Por fim, haveria os limites *literal* e *teleológico*, à técnica da interpretação conforme à Constituição. Neste ponto, noticia o autor que inúmeros são os julgados, perante o Tribunal Constitucional Federal Alemão, que asseveram não ser possível, a título de interpretação conforme à Constituição, “defraudar ou falsear num ponto essencial a meta legislativa”⁸⁵. Trata-se de preservar os objetivos perseguidos com determinada regulamentação. Assim, se o sentido literal possível e o contexto significativo abrirem várias possibilidades interpretativas, dever-se-á optar por aquela que melhor atenda aos desígnios do legislador, ao que se chega por pesquisa da exposição de motivos da lei, dos demais atos legislativos, ou do próprio conteúdo da lei, quando este revele, inequivocamente, uma orientação a determinado fim.

No Supremo Tribunal Federal⁸⁶, o Min. Moreira Alves, invocando a jurisprudência alemã, salientou que os tribunais, a pretexto de lançarem uma interpretação conforme, não poderão se transformar em legisladores, e concluiu que

⁸⁴ LARENZ, Karl. **Derecho justo**: fundamentos de ética jurídica. Madrid, 1993, p. 145. apud ALMEIDA JUNIOR, **Interpretação...**, p. 33.

⁸⁵ Ibidem, p. 36.

⁸⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Representação 1.417-7/DF. Relator: Min. Moreira Alves. Julgamento: 09 dez. 1987.

é mais correto e satisfatório declarar a inconstitucionalidade, do que violentar o sentido da lei para evitar a declaração da nulidade.

Até este ponto, foram abordados elementos tidos por úteis ao tema desta dissertação, no que tange ao plano constitucional, buscando-se trazer idéias e conceitos, que servirão de importante subsídio, quando da análise da viabilidade de um exame, em processos administrativos fiscais, do argumento de inconstitucionalidade da norma.

3 ASPECTOS INFRACONSTITUCIONAIS INTERESSANTES AO TEMA

Além das questões constitucionais já tratadas, impende que seja dado destaque a alguns pontos da legislação infraconstitucional relacionada ao processo administrativo fiscal.

Consultando a página da Secretaria da Receita Federal na Internet⁸⁷, é possível elencar vários diplomas legais que estão envolvidos no trato da matéria. Dentre eles, os principais são a Lei Federal nº 9.874/99, que rege o processo administrativo em geral, no âmbito federal, e o Decreto nº 70.235/72, que trata do processo administrativo fiscal federal.

Ambos serão aqui examinados, com maior vagar, reservando-se, aos demais, eventuais comentários, na medida em que se revelem pertinentes ao tema.

3.1 A Lei Federal nº 9.784, de 29 jan. 1999

A leitura da Lei Federal nº 9.784/99⁸⁸ aponta vários aspectos dignos de nota. Já em seu art. 2º, *caput*, vêm elencados os princípios⁸⁹ a serem observados pela

⁸⁷ BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LegisAssunto/ProAdmFis.htm>>

⁸⁸ Dada a sua importância, a Lei nº 9.784/99 e outros diplomas legais estão integralmente reproduzidos ao final, em anexo, no intuito de facilitar o acompanhamento da exposição.

⁸⁹ Constata-se certa falta de critério por parte do legislador, que acabou por incluir, sob o título de “princípios”, categorias que lhes são distintas, como seria o caso da motivação, que é requisito de

Administração Pública, em sede de processo administrativo: legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Em complementação ao *caput*, o parágrafo único desse mesmo dispositivo indica “critérios” a serem seguidos nos processos administrativos, fazendo constar, dentre outros, a necessidade de “atuação conforme a lei e o *Direito*” (inciso I, sem grifo no original), a vedação à “renúncia total ou parcial de poderes ou competências” (inciso II), a “atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé” (inciso IV), a vedação de “imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público” (inciso VI) e a “interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada a aplicação retroativa de nova interpretação” (inciso XIII).

A idéia de “processo” desligou-se da noção estritamente judiciária, para tomar forma também nas esferas legislativa (processo legislativo) e executiva (processo administrativo).

Num contexto de estado democrático de direito, o processo apresenta-se como instrumento para a legitimação do exercício do poder, à medida que ampara a atuação da Administração e viabiliza a fiscalização de seus atos.

validade dos atos administrativos, ou da proporcionalidade, que corresponde a postulado aplicativo normativo (ver *supra*). Contudo, interessa, nesta oportunidade, avaliar-se a importância da manifestação de tais valores no âmbito do processo administrativo.

Também representa garantia jurídica aos administrados, quando pautado pela forma e pelos princípios prescritos. A unidade de rito propicia, ainda, a efetivação do princípio da igualdade, uma vez que, para situações equivalentes, adotar-se-á um mesmo rito.

Ademais, esse espaço de discussão, correspondente ao processo, enriquece o conteúdo da decisão administrativa, torna-a mais adequada ao caso concreto e, como bem observa Odete Medauar⁹⁰, acarreta uma aproximação entre Administração e cidadãos, rompendo a idéia de contraposição, por meio da democratização na atuação administrativa.

Oportuna, ainda, é a colocação da autora, a respeito da construção de uma idéia de justiça *na* Administração, através do processo administrativo, conforme se depreende do seguinte trecho:

Há um pensamento que associa justiça exclusivamente ao Poder Judiciário. De modo diverso coloca-se uma postura que atribui também à Administração uma tarefa de justiça. Tal postura importa em mudança das condutas administrativas inertes ou negligentes, movidas por má-fé ou não, no atendimento de direitos de cidadãos ou servidores. Muito comuns se tornaram as frases, em tom de jactância, do seguinte teor: “Se acha que tem direitos, vá procurá-los no Judiciário”, como se a função administrativa pudesse permanecer alheia a direitos dos indivíduos, como se fosse meritório deixar de reconhecer direito de alguém.⁹¹

No entanto, para servir a todos esses propósitos, o processo administrativo deverá ser genuíno, atendendo, em especial, aos princípios e valores que lhe regem.

⁹⁰ MEDAUAR, **Direito administrativo...**, p. 197.

⁹¹ *Ibidem*, p. 196.

O princípio do *contraditório* diz com a igualdade de oportunidades na relação processual. Inclui o direito de informação acerca dos fatos e documentos relacionados ao processo (inclusive quando se trate daqueles que estiverem em poder da própria Administração), de notificação prévia dos atos processuais e de comunicação das decisões, além do direito de requerer a produção das provas que entenda pertinentes, de acompanhar a realização das mesmas e, a seu respeito, se manifestar (Lei Federal nº 9.784/99, arts. 38, 41 e 44). O inciso X do parágrafo único do art. 2º da referida Lei prescreve a “garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos que possam resultar sanções e nas situações de litígio”.

A *motivação*, que na verdade é atributo de validade dos atos administrativos, é direito do administrado, uma vez que lhe assiste saber quais os elementos foram considerados pela autoridade administrativa, bem assim aqueles que entendeu impertinentes, na formação de sua convicção, para chegar à decisão final, que terá como efeito restrições à esfera jurídica do destinatário. Trata-se, portanto, de garantir o acesso aos pressupostos de fato e de direito que determinaram a decisão, de forma explícita, clara e congruente (Lei Federal nº 9.784/99, art. 2º, parágrafo único, inciso VII, e art. 50, § 1º).

O art. 50, da Lei Federal nº 9.784/99, trata especificamente do dever de motivação das decisões administrativas, que é obrigatório quando estas “neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses” (inciso I), quando “imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções (inciso II), ou quando “*deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão* ou discrepem de pareceres, laudos,

propostas e relatórios oficiais” (inciso VII, sem grifo no original), dentre outras hipóteses.

Intimamente relacionada ao requisito da motivação está a garantia da *ampla defesa*, pois o administrado, acaso desconhecesse as razões do agir da Administração, quando esta lhe instaura um processo administrativo, não encontraria qualquer viabilidade de contraposição de argumentos. A defesa a ser garantida ao administrado há de ser ampla, tendo a Lei Federal nº 9.784/99 previsto, dentre os “direitos dos administrados”, aquele de “formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais *serão objeto de consideração pelo órgão competente*” (art. 3º, inciso III). Há, também, os direitos de gratuidade (art. 2º, parágrafo único, inciso XI) e de submissão da matéria à instância superior (art. 56), como expressões da garantia de ampla defesa.

Além de ampla, a defesa deverá ser prévia à decisão que impute restrições a direitos ou interesses do administrado. Por conta disso, o art. 26 da Lei Federal nº 9.784/99, que disciplina a comunicação dos atos processuais, prevê, em seu § 2º, que “a intimação observará a antecedência mínima de três dias úteis quanto à data de comparecimento”.

O art. 27 da Lei Federal nº 9.784/99 dispõe que, mesmo no caso de não comparecimento do administrado intimado, a ampla defesa será observada, no prosseguimento do feito (parágrafo único). Aliás, o dispositivo em questão revela interessante aspecto do processo administrativo, qual seja a aplicação do princípio da *verdade real*, pois consta, de seu *caput*, que “o desatendimento da intimação não

importa o reconhecimento da verdade dos fatos, nem a renúncia a direito pelo administrado”.

O princípio da *legalidade*, inafastável da atuação administrativa, também encontra, como visto, menção na Lei Federal nº 9.784/99 (art. 2º, *caput*), sendo digna de nota a ressalva, feita no inciso I do parágrafo único do referido dispositivo, do dever de obediência à lei e ao Direito, o que vem roborar as colocações outrora já postas, no sentido da vinculação da Administração ao ordenamento jurídico como um todo.

O princípio da *moralidade* vai relacionado a deveres como o de “atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé”, bem como o de tratar com respeito o administrado, facilitando o exercício de seus direitos e o cumprimento de suas obrigações (arts. 2º, parágrafo único, inciso IV, e 3º, inciso II, da Lei Federal nº 9.784/99).

O *interesse público* corresponde à própria finalidade última do processo administrativo, bem como à principal justificativa de sua existência, caso contrário, estar-se-ia diante de mera perseguição política, incompatível com a atuação impessoal que se espera da Administração. A busca do interesse público vai elencada no *caput* do art. 2º da Lei Federal nº 9.784/99, e também em seu parágrafo único, quando prescreve “atendimento a fins de interesse geral” e “objetividade no atendimento do interesse público, vedada a promoção pessoal de agentes ou autoridades” (incisos II e III).

O dever de *proporcionalidade* ganha significação na ordem de “adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público” (Lei Federal nº 9.784/99, art. 2º, parágrafo único, inciso VI).

Associado à proporcionalidade, tem-se o princípio da *eficácia*, já anteriormente tratado, cabendo dar destaque a alguns comandos legais que lhe retratam, como é o caso do dever de observar apenas às “formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados”, com a “adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados”, além da necessária “impulsão de ofício, do processo administrativo” (Lei Federal nº 9.784/99, art. 2º, parágrafo único, incisos VIII, IX e XII).

Por fim, tem-se a *segurança jurídica*, que vai concretizada no dever de “interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação” (Lei Federal nº 9.784/99, art. 2º, parágrafo único, inciso XIII).

Mesmo tendo a Lei Federal nº 9.784/99 o caráter de norma geral e subsidiária, em matéria de processo administrativo federal, não se encontram incompatibilidades entre os comandos acima abordados e o Decreto nº 70.235/72, que rege de forma específica o processo administrativo fiscal federal, que ora se passará a examinar.

3.2 O Decreto nº 70.235, de 06 mar. 1972

O Decreto nº 70.235/72⁹², conforme indicado no seu art. 1º, regula os processos administrativos de determinação e exigência dos créditos tributários da União, no âmbito da Secretaria da Receita Federal.

Os processos de consulta sobre aplicação da legislação tributária, que tramitam perante a Secretaria da Receita Federal, são atualmente regidos pela Lei Federal nº 9.430/96 (arts. 46 a 53). Permanecem, contudo, vigentes os arts. 46 a 53, do Decreto nº 70.235/72, que são aplicáveis aos processos de consulta relativos à classificação de mercadorias⁹³.

Impende observar que o Decreto nº 70.235/72 foi recepcionado, pela nova ordem constitucional, com *status* de lei ordinária, conforme já entendera o extinto Tribunal Federal de Recursos, no julgamento da Apelação em Mandado de Segurança nº 106.747/DF, em que foi Relator o Min. Ilmar Galvão. Neste julgado, salientou-se que, por força dos Atos Institucionais nºs 5 e 12, legitimou-se a edição do Decreto-Lei nº 822/69, o qual delegara, ao Chefe do Poder Executivo, o poder de disciplinar o processo administrativo de determinação da exigência de créditos tributários federais. Amparado nesse Diploma legal, o então Presidente Emílio G. Médici, editou o Decreto nº 70.235/72. Sobrevinda a nova ordem constitucional, que

⁹² O texto do Decreto nº 70.235/72 encontra-se ao final, em anexo.

⁹³ Cumpre salientar que há diversas espécies de processos administrativos tributários, que foram sendo disciplinadas por legislação específica. A respeito, recomenda-se a consulta ao *site* da Secretaria da Receita Federal, acima indicado, onde consta uma versão anotada do Decreto nº 70.235/72, em que vem apresentado um extensivo rol dos procedimentos que seguem legislação diferenciada, no comentário ao art. 1º.

não recepcionou tal delegação legislativa, entendeu-se de conferir a condição de lei ordinária ao Decreto nº 70.235/72.

O processo administrativo fiscal disciplinado no Decreto nº 70.235/72 apresenta uma fase não litigiosa, de apuração do crédito tributário, e outra litigiosa, que se dá a partir da impugnação, por parte do sujeito passivo.

Nesse sentir, o art. 7º do Decreto nº 70.235/72 estabelece que o procedimento administrativo, voltado à apuração e arrecadação de tributos, inicia-se com a atuação de ofício do servidor competente (administração ativa), que verifica a ocorrência de infração à legislação tributária e científica, a esse respeito, o sujeito passivo.

Essa situação levará à formalização da exigência tributária, através da lavratura de um auto de infração (art. 10), seguindo-se a notificação de lançamento, na pessoa do sujeito passivo, que poderá recolher o tributo, ou impugnar o lançamento, dando início, assim, à fase litigiosa do procedimento (art. 14), que mais propriamente corresponde ao processo⁹⁴ administrativo fiscal.

Veja-se que, não havendo impugnação tempestiva, não há fase litigiosa, partindo-se desde já para a cobrança amigável, uma vez que tornada definitiva a exigência fiscal. Aliás, diante da inexistência de litígio, parece inoportuna a redação

⁹⁴ Odete Medauar escreve que procedimento distingue-se de processo, pois aquele corresponde a uma “sucessão encadeada de atos”, ao passo que este “implica, além do vínculo entre atos, vínculos jurídicos entre os sujeitos, englobando direitos, deveres, poderes, faculdades, na relação processual. E conclui que processo diz com “sujeitos sob o prisma contraditório” (MEDAUAR, **Direito administrativo...**, p. 194). Oportuna, ainda, é a retomada das idéias desenvolvidas por ocasião do exame da garantia do devido processo legal, à luz do critério da lide (MEIRA, *A garantia...*, p. 15-61).

do art. 21 do Decreto nº 70.235/72, ao referir a declaração de “revelia” do sujeito passivo que deixa de apresentar impugnação, pois sequer se poderá falar em “processo administrativo”. A ausência de impugnação afasta a atividade julgadora da Administração, de modo que, mesmo no caso de serem apresentadas intempestivamente razões de inconformidade pelo sujeito passivo, apontando eventual nulidade do auto de infração, o reconhecimento desta, pela Administração, deverá dar-se de ofício, e não mediante julgamento de acolhida das alegações do contribuinte⁹⁵.

A propósito da atividade julgadora da Administração, o Decreto nº 70.235/72 traz uma estrutura de três instâncias administrativas.

Na primeira instância, figuram as *Delegacias da Receita Federal de Julgamento* (DRFJ), “órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal” (art. 25, inciso I).

A natureza colegiada dos órgãos julgadores de primeira instância foi incorporada à legislação por força da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 jan. 2001. Antes, os julgamentos eram confiados a Delegados da Receita Federal. No entanto, a atual composição colegiada não chega a implicar maior garantia em favor do contribuinte, em termos de imparcialidade, uma vez que as DRFJ são órgãos subordinados à Secretaria da Receita Federal.

⁹⁵ Nesse sentido foi o julgamento proferido pela 4ª Câmara/1º CC, Rel. Remis Almeida Estol, Acórdão nº 104-16.956, DOU 25 maio 1999, conforme PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann. **Direito processual tributário**: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003, p. 37.

A Portaria do Ministério da Fazenda nº 258/2001⁹⁶ estabelece que as DRFJ são subdivididas em turmas de julgamento, cada qual formada por cinco julgadores, que deverão ser ocupantes estáveis do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal (arts. 2º e 3º). Estes, por sua vez, estão condicionados a “observar o disposto no art. 116, III, da Lei nº 8.112⁹⁷, de 11 de dezembro de 1990, bem assim o entendimento da Secretaria da Receita Federal (SRF) expresso em atos tributários e aduaneiros” (art. 7º).

Resgatando as noções já abordadas, acerca da distinção entre Administração ativa e Administração judicante, constata-se a séria deficiência da estrutura de julgamento instituída pelo Decreto nº 70.235/72. Com efeito, a primeira instância de julgamento mais se assemelha a um adendo da Administração ativa, uma vez que condicionada a se manifestar nos estritos termos dos entendimentos adotados pela Secretaria da Receita Federal.

Há, sem dúvida, um déficit de imparcialidade, bem assim de legalidade e de garantia da ampla defesa, uma vez que as DRFJ têm, diante de si, o ordenamento jurídico tão-somente segundo a perspectiva do órgão de arrecadação dos tributos, o que implica a possibilidade de julgamentos que venham a desconsiderar questões legais e constitucionais, relacionadas à matéria *sub judice*, muitas vezes absolutamente pacificadas na jurisprudência, mas que não correspondem à interpretação adotada pela Secretaria da Receita Federal.

⁹⁶ O texto da Portaria do Ministério da Fazenda nº 258/2001 encontra-se ao final, em anexo.

⁹⁷ Este artigo prescreve aos servidores o dever de observância das normas legais e regulamentares.

De qualquer modo, os dispositivos que tratam do julgamento em primeira instância (arts. 27 a 36) trazem a necessidade de apreciação das preliminares ao mérito, de maneira fundamentada (art. 28), a livre convicção do julgador, a partir da prova produzida, bem como a possibilidade de determinação de diligências, como reflexo do princípio da verdade real (art. 29). Relativamente à decisão, o art. 31 prescreve a obrigatoriedade de fundamentação expressa, quanto às razões de defesa suscitadas pelo impugnante. Da decisão de primeira instância, caberá recurso voluntário, que será dotado de efeito suspensivo (art. 33), não havendo mais a necessidade de prévio depósito do equivalente a trinta por cento do valor da exigência fiscal. Atualmente, por força de alteração operada pela Lei Federal nº10.522/02, basta o arrolamento de bens, pelo sujeito passivo, no valor equivalente àquele percentual. Há, também, a previsão de recurso de ofício, quando a decisão de primeira instância exonerar o sujeito passivo de pagamento de tributos e encargos em valor superior a quinhentos mil reais⁹⁸ (art. 34, inciso I), ou deixar de aplicar pena de perdimento de bens (art. 34, inciso II).

Os recursos, voluntário ou de ofício, serão apreciados pelos *Conselhos de Contribuintes*, que correspondem à segunda instância administrativa fiscal.

Diferentemente das DRFJ, os Conselhos de Contribuintes julgam com independência, relativamente às orientações da Secretaria da Receita Federal. Nos termos de seu Regimento Interno, aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda nº 55/1998 (Anexo II)⁹⁹, consta a sua subordinação direta ao Ministro de Estado (art. 1º). Outrossim, o déficit de imparcialidade do julgador, verificado na primeira

⁹⁸ Este chamado “limite de alçada” está fixado na Portaria do Ministério da Fazenda nº 375/2001.

⁹⁹ O texto do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes encontra-se ao final, em anexo.

instância, vai sanado pela composição paritária dos Conselhos de Contribuintes, que contam com representantes da Fazenda Nacional e dos Contribuintes (art. 2º, §§ 2º e 4º).

Atualmente, existem três Conselhos de Contribuintes, os quais são subdivididos em Câmaras, que, por sua vez, poderão ser, ainda, subdivididas em Turmas (art. 2º do Regimento Interno). A competência de cada um dos Conselhos, para apreciação dos recursos das decisões das DRFJ, é dada por matéria e está disciplinada nos arts. 7º a 9º do Regimento Interno. Quanto à instrução, o § 7º do art. 18 do Regimento Interno traz a possibilidade de, enquanto o processo estiver com o Relator, serem juntados, tanto pelo sujeito passivo, quanto pelo Procurador da Fazenda Nacional, novos documentos ou apresentados esclarecimentos, bem como requeridas diligências, devendo ser dadas vista e ciência à parte contrária.

A decisão das Câmaras dos Conselhos de Contribuintes comporta embargos de declaração, que poderão ser opostos não apenas pelos litigantes, mas também por Conselheiro da Câmara julgadora, pela autoridade julgadora de primeira instância, ou pela autoridade encarregada de executar o acórdão. A oposição dos embargos interrompe o prazo para interposição de recurso especial (art. 27, *caput* e parágrafos, do Regimento Interno).

Encerrada a atividade julgadora dos Conselhos de Contribuintes, a matéria em litígio poderá ser, ainda, submetida à instância especial, que corresponde à *Câmara Superior de Recursos Fiscais*, criada por força do Decreto nº 83.304/79, à

qual foi confiada a atribuição antes reconhecida ao Ministro de Estado da Fazenda (art. 26 do Decreto nº 70.235/72).

O Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais também foi aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda nº 55/1998 (Anexo A)¹⁰⁰, e apresenta-a como órgão julgante, diretamente subordinado ao Ministro de Estado (art. 1º), subdividida em três Turmas de julgamento, com composição paritária (art. 2º e 3º, § 1º). Sua competência é julgar recurso especial de decisão não unânime de Câmara de Conselho de Contribuintes, quando for contrária à lei ou à evidência da prova, e de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara de Conselho de Contribuintes, ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais (art. 5º, incisos I e II). A primeira dessas hipóteses de julgamento corresponde a recurso de iniciativa privativa do Procurador da Fazenda Nacional (art. 5º, § 1º), devendo-se, em caso de admissão, ser dada ciência ao sujeito passivo, para contra-arrazoar, ou recorrer da parte que lhe foi desfavorável (art. 8º). Há também a hipótese de recurso voluntário, pelo sujeito passivo, das decisões de Câmara de Conselho de Contribuintes que proverem recurso de ofício (art. 10). Da mesma forma que ocorre no âmbito dos Conselhos de Contribuintes, é possível a juntada de documentos ou esclarecimentos, bem assim o pedido de diligências, por ambas as partes, enquanto o processo estiver com o relator (art. 17, § 10). No entanto, resta um tanto fragilizada a paridade das partes, diante da disposição do art. 15, que prevê, antes da distribuição do recurso, vista ao Procurador da Fazenda Nacional credenciado junto à Câmara Superior, para que este requeira as diligências

¹⁰⁰ O texto do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais encontra-se ao final, em anexo.

que entender necessárias à completa instrução do feito, junte memorial aos autos e os ofereça aos Conselheiros.

Em linhas bem gerais, esta seria a estrutura dos órgãos administrativos de julgamento dos créditos fiscais, no âmbito federal.

Dois aspectos mereceriam especial atenção, considerando as aspirações do estudo aqui proposto.

O primeiro diz com os mecanismos de que dispõem o Conselho de Contribuintes e a Câmara Superior de Recursos Fiscais, para uniformização de entendimento, no âmbito interno da Administração.

Trata-se da possibilidade de edição de súmula, que encontra previsão no art. 29, tanto do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes, quanto daquele da Câmara Superior de Recursos fiscais. O pressuposto para a adoção de uma súmula é a reiteração de decisões uniformes e unânimes (pelo menos cinco decisões, em meses diferentes, segundo dispõe o art. 30, inciso I). A proposta deverá ser submetida a parecer pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e audiência da Secretaria da Receita Federal, e, ainda, obter aprovação pelo voto de dois terços dos integrantes do Pleno da Câmara Superior, ou do Conselho de Contribuintes, conforme o caso (art. 30, incisos II a IV).

Outrossim, o art. 6º, inciso II, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais outorga ao Pleno deste órgão a atribuição de propor, ao Ministro de Estado, modificação na legislação tributária infra-legal.

Veja-se, portanto, que há meios de a Administração adotar orientação uniforme, relativamente à legislação tributária, inclusive provocando manifestação do Chefe do Poder Executivo, acerca da matéria, levando suas sugestões à consideração do Ministro de Estado responsável pela pasta.

Trata-se de medida bastante salutar, a ser considerada naquelas situações em que a jurisprudência se revela pacificada e que a persistência na contrariedade, por parte da Administração, apenas poderá lhe acarretar ônus, como outrora já mencionado, nas colocações feitas acerca do princípio constitucional da eficiência.

No tocante a alegações de inconstitucionalidade, suscitadas pelos contribuintes, em processo administrativo, a solução merece igualmente ser tomada em conta.

A própria Administração já reconheceu que, diante da fragilização da presunção de constitucionalidade da norma, em decorrência da repetição de precedentes jurisdicionais que reconheçam a sua incompatibilidade com o ordenamento jurídico, a conduta da Administração, de obstruir a obtenção do direito pleiteado pelo particular, estaria ferindo os princípios constitucionais que regem a Administração Pública.

No Parecer AGU/MF-1/96, publicado no Diário Oficial da União em 18 jan. 1996, quando se discutia acerca da constitucionalidade da Instrução Normativa nº 67/92¹⁰¹, a ilustre parecerista, Consultora da União Mirtô Fraga, assim se manifestou:

Com unanimidade absoluta dos Tribunais e Juízes decidindo no mesmo sentido, persistir a Administração em orientação diversa, sabendo que, se levada aos Tribunais terá que reconhecer, porque existente o direito invocado, e agir contra o interesse público é desrespeitar o direito alheio, é valer-se de sua autoridade para, em benefício próprio, procrastinar a satisfação de direito de terceiros, procedimento incompatível com o bem público para cuja realização foi criada a sociedade estatal e da qual a Administração, como o próprio nome diz, é gestora. A Administração não deve, desnecessária e abusivamente, permitir que, com a sua ação ou omissão, seja o Poder Judiciário assoberbado com causas cujo desfecho todos já conhecem. O acúmulo de ações dispensáveis ocasiona o emperramento da máquina judiciária, prejudica e retarda a prestação jurisdicional, provoca, enfim, pela demora no reconhecimento do direito, injustiças, pois, como na célebre Oração dos Moços, disse Rui Barbosa: “justiça atrasada não é justiça, senão injustiça qualificada manifesta” (edição Casa de Rui Barbosa, Rio, 1956, p.63). E, para isso, o Poder Público não pode contribuir. Em conseqüência, tendo em vista o sistema jurídico brasileiro, a doutrina e a jurisprudência dos Tribunais Superiores, outra conclusão não nos resta, se não proclamar que: Na repetição de indébito tributário, é devida a atualização monetária, calculada desde a data do pagamento ou recolhimento indevido até a data do efetivo recebimento da importância reclamada.

Saliente-se que este parecer representa a defesa de uma moralização na atuação da Administração Pública, com a rejeição de condutas em desacordo com o ordenamento jurídico, e, assim como outros pareceres da Advocacia-Geral da União, vinculam a Administração - com o condão, portanto, de gerar uma uniformização de

¹⁰¹ O caso, em síntese, trata da correção monetária na compensação de tributos, relativamente a créditos anteriores a 1992, onde a Lei nº 8.383/91 permitira a compensação em questão, sem a restrição que fora implantada pela Instrução Normativa nº 67/92, a qual, para os débitos vencidos antes de 02 jan. 1996, prescrevera a conversão daquele valor histórico em Ufir - considerado o valor desta em 02 jan. 1996 - para, somente a partir de então, passar a corrigi-los.

procedimento -, toda vez que aprovados pelo Presidente da República e publicados no Diário Oficial (Lei Complementar nº 73/93, art. 40, §§ 1º e 2º)¹⁰².

O segundo aspecto a destacar, no exame dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, enquanto órgãos administrativos de julgamento, seria a inclusão do art. 22 A, nos seus respectivos Regimentos Internos. Este dispositivo foi introduzido por força da Portaria nº 103 do Ministro de Estado da Fazenda - à época Everaldo Maciel -, publicada em 23 abr. 2002, e traz a seguinte redação:

Art. 22 A. No julgamento de recurso voluntário, de ofício ou especial, fica vedado à Câmara Superior de Recursos Fiscais¹⁰³ afastar a aplicação, em virtude de inconstitucionalidade, de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo em vigor.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em ação direta, após publicação da decisão, ou pela via incidental, após a publicação da Resolução do Senado Federal que suspender a execução do ato;

II - objeto de decisão proferida em caso concreto cuja extensão dos efeitos jurídicos tenha sido autorizada pelo Presidente da República¹⁰⁴;

III - que embasem a exigência de crédito tributário:

a) cuja constituição tenha sido dispensada por ato do Secretário da Receita Federal, ou

¹⁰² Esta Lei corresponde à Lei Orgânica da Advocacia-Geral da União – que compreende a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (art. 2º) – e seus arts. 40 e 42 dispõem:

Art. 40. Os pareceres do Advogado-Geral da União são por este submetidos à aprovação do Presidente da República.

§1º O parece aprovado e publicado juntamente com o despacho presidencial vincula a Administração Federal, cujos órgãos e entidades ficam obrigados a lhe dar fiel cumprimento.

§ 2º O parecer aprovado, mas não publicado, obriga apenas as repartições interessadas, a partir do momento em que dele tenham ciência.

Art. 42. Os pareceres das Consultorias Jurídicas, aprovados pelo Ministro de Estado, pelo Secretário-Geral e pelos titulares das demais Secretarias da Presidência da República ou pelo Chefe do Estado-Maior das Forças Armadas, obrigam, também, os respectivos órgãos autônomos e entidades vinculadas.

¹⁰³ A redação é idêntica em ambos os Regimentos internos, apenas substituindo-se “Câmara Superior de Recursos Fiscais” por “Conselhos de Contribuintes”, no art. 22 A do Regimento deste órgão.

¹⁰⁴ Entende-se aqui que a sua condição de Chefe do Executivo outorga ao Presidente da República o poder de adotar o posicionamento jurisprudencial no âmbito da Administração, sem que se possa falar em uma usurpação de função privativa do Senado Federal - de conferir efeitos *erga omnes* à inconstitucionalidade incidentalmente reconhecida pelo STF - pois não se configura esta hipótese.

b) objeto de determinação, pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, de desistência de ação de execução fiscal.

Mesmo diante da regra limitadora inscrita no *caput*, e da obviedade das exceções contidas no inciso I do parágrafo único, pode-se, ainda, vislumbrar uma abertura de horizontes, nas situações previstas nos incisos II e III.

A Portaria nº 103/2002, em suas considerações iniciais, faz expressa referência ao Decreto nº 2.346/97, que, por sua vez, veio regulamentar a hipótese prevista no art. 77 da Lei Federal nº 9.430/96. Este dispositivo legal dispôs que:

Art. 77 Fica o Poder Executivo autorizado a disciplinar as hipóteses em que a administração tributária federal, relativamente aos créditos tributários baseados em dispositivo declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, possa:

I – abster-se de constituí-los;

II – retificar o seu valor ou declará-los extintos, de ofício, quando houverem sido constituídos anteriormente, ainda que inscritos em dívida ativa;

III – formular desistência de ações de execução fiscal já ajuizadas, bem como deixar de interpor recursos de decisões judiciais.

Como observa Ricardo Lobo Torres¹⁰⁵, “a Lei nº 9.430, de 27 dez. 1996, supriu o déficit de legalidade que havia na incorporação dos julgados pela própria Administração, autorizando o Executivo a disciplinar a abstenção de lançamento, a declaração de extinção do crédito e a desistência de ações”.

Com efeito, sendo o lançamento uma atividade vinculada da Administração (art. 142 do Código Tributário Nacional), a acolhida dos precedentes jurisdicionais significava, em muitas situações, ter o administrador de optar entre aproximar-se da legalidade, ou atender ao comando da moralidade, protegendo a confiança do

¹⁰⁵ TORRES, Moralidade e..., p. 539.

contribuinte. Tal medida legislativa veio, sem dúvida, auxiliar na solução deste conflito.

O Decreto nº 2.346/97¹⁰⁶, atendendo à necessidade de regulamentação da Lei nº 9.430/96, passou a disciplinar a matéria. Nos parágrafos de seu art. 1º, refere as hipóteses em que as decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal deverão ser obrigatoriamente observadas pela Administração. As duas primeiras hipóteses já encontram disciplina na própria Constituição Federal – trata-se de decisão definitiva em controle abstrato (§ 1º) e de decisão definitiva em controle incidental, com resolução do Senado Federal, suspendendo a execução da norma (§ 2º) –, e a terceira outorga ao Presidente da República, “mediante proposta de Ministro de Estado, dirigente de órgão integrante da Presidência da República ou do Advogado-Geral da União”, o poder de “autorizar a extensão dos efeitos jurídicos de decisão proferida em caso concreto” (§ 3º).

Assim, deparando-se a Administração com a reiteração de decisões definitivas, em controle incidental de inconstitucionalidade, não há que se invocar violação ao princípio da legalidade, como argumento para prosseguir na persecução do crédito tributário. Não bastassem todos os aspectos constitucionais envolvidos na questão, agora é a própria lei que autoriza e incentiva a Administração a buscar uma atuação mais acertada com os princípios que lhe são regentes.

Note-se que a decisão do Presidente da República, de extensão de efeitos de caso concreto à Administração, poderá ser provocada por Ministro de Estado, a

¹⁰⁶ O texto do Decreto nº 2.346/97 encontra-se ao final, em anexo.

quem, como visto, a Câmara Superior de Recursos Fiscais pode propor modificações na legislação tributária infra-legal.

Há, portanto, o caminho para o aperfeiçoamento da atuação administrativa tributária, em face da Constituição Federal, com o que se atingiria uma melhor harmonia entre os Poderes Executivo e Judiciário, beneficiando a todos (contribuintes, Administração e cidadãos que estejam a necessitar de prestação jurisdicional eficaz).

No Decreto nº 2.346/97, existe também a previsão de edição de súmulas, por parte da Advocacia-Geral da União, diante de jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal (art. 2º).

Ainda, no âmbito de suas competências, o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional poderão, diante de decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, que declare a inconstitucionalidade de tratado, lei ou ato normativo, determinar, em relação aos créditos tributários, que: (I) não sejam constituídos ou que sejam retificados ou cancelados; (II) não sejam efetivadas inscrições de débitos em dívida ativa da União; (III) sejam revistos os valores já inscritos, para retificação ou cancelamento da respectiva inscrição, ou (IV) sejam formuladas desistências de ações de execução fiscal (art. 4º, incisos I a IV). Além disso, em havendo impugnação administrativa não definitivamente julgada, contra constituição de crédito fiscal, deverão as autoridades julgadoras afastar a aplicação na norma declarada inconstitucional (art. 4º, parágrafo único).

A partir de 1999, por força de alteração implementada pelo Decreto nº 3.001/99, veio a ser introduzido o art. 1º A, no Decreto nº 2.346/97, também prevendo a possibilidade de suspensão da aplicação de leis ou atos normativos federais, quando houvesse a concessão de medida cautelar, em ação direta de inconstitucionalidade.

Deve-se registrar que essa trajetória legislativa já vinha sendo antecedida por outras medidas louváveis, que estavam sendo implementadas, para minimizar os problemas até aqui expostos e melhor adequar o agir do administrador ao ordenamento constitucional.

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho¹⁰⁷, que atuou como Subprocurador-Geral da Fazenda Nacional e Coordenador da Representação Judicial da Fazenda Nacional, deu destaque às seguintes:

- os preceitos dos arts. 66 e 80 a 85, todos da Lei 8.383/91, que além da possibilidade da restituição, facultam a possibilidade de compensação de créditos decorrentes do pagamento ou recolhimento indevido ou a maior de tributo e contribuição com créditos de exações fiscais da mesma espécie;
- a norma do art. 17 da Medida Provisória 1.110, de 30.08.1995, atual art. 17 da Medida Provisória 1.402¹⁰⁸, de 11.04.1996, que dispensa a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição e cobrança como dívida ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução

¹⁰⁷ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon. O princípio da moralidade no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **O princípio da moralidade no direito tributário**. 2.ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 189.

¹⁰⁸ Atualmente convertida na Lei nº 10.522/02, em cujo art. 18 se elenca uma série de hipóteses referentes a legislações específicas, em que fica dispensada a “persecução fiscal” e, no art. 19, consta expressamente:

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

I - matérias de que trata o art. 18;

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, ou do Superior Tribunal de Justiça, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda.

fiscal, bem como cancela os lançamentos e inscrições relativamente a matérias já pacificadas, principalmente, pela nossa Corte Constitucional;

- o dispositivo do art. 18 da Medida Provisória 1.402/96, que dispensa de recursos em ações judiciais na esfera de competência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em virtude de precedentes judiciais;

- os Pareceres: PGFN/CJ/ 698/42 e AGU CQ 96/96, ambos no sentido de ser devida, por interpretação analógica, correção monetária de repetição administrativa de quantia indevidamente recolhida ou paga a título de tributo, mesmo antes da exigência da Lei 8.383/91;

- o preceito do art. 2º do Decreto 1.601, de 23.08.95, o qual autoriza o Procurador-Geral da Fazenda Nacional a declarar, mediante parecer aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, as matérias em relação às quais é de ser dispensada a apresentação de recursos, em face de manifestação jurisprudencial reiterada e uniforme e decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça em suas respectivas áreas de competência¹⁰⁹.

Por fim, nesta abordagem dos aspectos infraconstitucionais interessantes ao tema, não se poderia deixar de dar destaque a outra oportunidade, em que a Administração Pública declarou, expressamente, que a utilização de medidas protelatórias, na satisfação dos direitos dos administrados, afigura-se conduta moralmente inaceitável. Trata-se do *Código de Ética Profissional do Servidor Público Civil do Poder Executivo Federal* - Decreto nº 1.171/94. Neste diploma legal consta, por exemplo, que “o servidor público não poderá jamais desprezar o elemento ético de sua conduta. Assim, não terá que decidir somente entre o legal e o ilegal, o justo e o injusto, o conveniente e o inconveniente, o oportuno e o inoportuno, mas principalmente entre o honesto e o desonesto, consoante as regras contidas no art. 37, caput e § 4º, da CF”. E traz, ainda, como vedação ao servidor público civil federal “usar de artifícios para procrastinar ou dificultar o exercício regular de direito por qualquer pessoa, causando-lhe dano moral ou material”.

¹⁰⁹ Observe-se que esta atribuição veio a ser repetida, no Decreto nº 2.346/97, como visto.

Assim, ainda que possa haver muito o que avançar, em termos de situações de argüição de inconstitucionalidade da norma aplicada, na esfera administrativa, deve-se reconhecer que já está disponível, em linhas gerais, um instrumental apto a dar lugar a uma reflexão isenta, buscando identificar caminhos que, em compatibilidade com o ordenamento jurídico, levem a formas viáveis de apreciação da constitucionalidade na via administrativa.

4 A IMPLEMENTAÇÃO DA PROPOSTA E AS DIFICULDADES A SEREM DIRIMIDAS

Se é certo que, diante do até aqui exposto, não se pode acatar pura e simplesmente a justificativa apresentada, nos julgados dos Conselhos de Contribuintes, quando afirmam ser “prerrogativa do Judiciário” o exame da constitucionalidade das normas infraconstitucionais, não menos certo é que afastar esse argumento e partir para um efetivo exame da tese de inconstitucionalidade, defendida pelo contribuinte, traz algumas dificuldades, senão vejamos.

Considerando a possibilidade de análise, pelo julgador administrativo, da tese de inconstitucionalidade suscitada pelo contribuinte, passa-se, então, ao enfrentamento de algumas objeções, que normalmente são levantadas, quando se debate a questão.

4.1 A Reserva de Jurisdição

Toma-se, de início, o principal argumento, apresentado em cem por cento das decisões do Conselho de Contribuintes, ao se depararem com o problema: *a reserva de jurisdição*.

Com efeito, o sistema brasileiro corresponde a uma jurisdição una. Compete, no entanto, examinar em que medida este dado incompatibiliza-se com o exame da argüição de inconstitucionalidade feita pelo contribuinte, perante a Administração. Em outras palavras: a reserva absoluta de jurisdição inviabilizaria um pronunciamento acerca do tema em julgamento administrativo?

Preliminarmente ao exame da questão referente à viabilidade de uma apreciação da constitucionalidade das leis, em processo administrativo fiscal, cumpre salientar a necessária cautela, no que diz respeito às tentativas de traçar paralelos entre o sistema jurídico brasileiro e aqueles adotados em outros países.

Deve-se destacar que, no Brasil, diferentemente do modelo francês de contencioso administrativo, não cabe atribuir, ao ato administrativo de julgar, a natureza jurisdicional, reconhecida aos pronunciamentos emanados do Judiciário. Diante da garantia inscrita no inciso XXXV do art. 5º da Constituição Federal, os julgados administrativos carecem do atributo da coisa julgada.

Não dispõe o ordenamento pátrio de uma justiça administrativa paralela à comum, à medida que se está sujeito a um sistema de jurisdição una.

Em interessante trabalho, Marisa Zandonai Moreira¹¹⁰ tratou das especificidades do modelo brasileiro de julgamento administrativo das lides fiscais. Traçando um histórico, a partir do Brasil Colônia, destacou os momentos em que, excepcionalmente, o país aproximou-se de um modelo de contencioso

¹¹⁰ MOREIRA, Marisa Zandonai. Conselho de Contribuintes e recursos fiscais no Estado do Paraná. In: MARINS, James (Coord.) **Processo tributário**. Curitiba: Juruá, 2001.

administrativo. Em 1761, quando ainda estava atrelado a Portugal, houve a criação do Conselho da Fazenda, que implicou um resquício de contencioso administrativo, num sistema de jurisdição una. Mais adiante, durante o período imperial, em 1831, foi extinto o Conselho da Fazenda, retornando-se ao modelo de unicidade. Ocorre que, diante de sucessivas derrotas da Fazenda em juízo, criou-se, em 1841, o Conselho de Estado, com atribuições jurisdicionais, chegando-se ao ponto de o Ministro da Fazenda ter suas decisões erigidas à condição de “Sentenças dos Tribunais de Justiça”, de conformidade com o Decreto nº 2.343, de 29 jan. 1859. Com o advento da Constituição de 1891, foi abolido o contencioso administrativo no Brasil, podendo-se dizer que, somente com a Emenda Constitucional nº 01/69 - relativamente à Constituição de 1967 - é que se teve uma aproximação com o modelo francês de dualidade de jurisdições, representado, na verdade, apenas pela exigência de esgotamento da via administrativa. Na Constituição de 1988, não foi mantida tal exigência, retornando-se ao modelo de jurisdição una.

Nessa linha, defende-se que, no Brasil, o ato decisório tributário não tem natureza jurisdicional, seja pela ausência do requisito subjetivo da imparcialidade do julgador – pois, tanto na primeira instância, como nas superiores, há membros que integram a Administração, com o agravante de que, na instância inicial, não há composição paritária, além de o órgão julgador encontrar-se subordinado à Secretaria da Receita Federal, como já mencionado –, seja pela não-definitividade dos pronunciamentos. É de se salientar, no entanto, que esta possibilidade de revisão não se estende à Administração, naqueles casos em que o contribuinte tenha sido vitorioso na contenda administrativa, segundo a doutrina dominante¹¹¹.

¹¹¹ Nesse sentido se manifestaram, no XXIII Simpósio Nacional de Direito Tributário (MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **Processo administrativo tributário**. 2.ed. atual. São Paulo: Revista dos

Entende-se que a garantia do inciso XXXV do art. 5º da Constituição Federal é restrita à salvaguarda do cidadão, contra eventuais arbitrariedades do Estado, não devendo ser reconhecida à Administração, sob o argumento de uma isonomia que efetivamente não corresponde à realidade. Ademais, somem-se a isso razões de segurança jurídica e de justificativa da existência, propriamente, da instância administrativa. Afinal, se não há a exigibilidade de esgotamento desta via, o que justificaria, para o contribuinte, valer-se da mesma, se isso não lhe pudesse representar nem ao menos a garantia de que a Administração não se voltaria contra ele, novamente, em juízo?

Não se deixa de reconhecer, contudo, o mérito da argumentação divergente, que defende ser o direito de ação extensivo a todos, inclusive à Administração, não se podendo negar a esta o direito à jurisdição e ao pleno contraditório. Os autores¹¹², contudo, são unânimes em limitar a via judicial àquelas hipóteses em que seria prevista a revisão de ofício dos atos administrativos, inscritas no art. 149 do Código Tributário Nacional.

Feitas essas colocações, sobre a natureza jurídica do ato administrativo de julgar, cumpre proceder a uma análise do objeto de julgamento, na seara administrativa. Trata-se, em realidade, de avaliar e julgar um ato administrativo - o lançamento tributário - praticado pela Administração ativa.

Tribunais, 2002), Hugo de Brito Machado (p. 156-159), Ives Gandra da Silva Martins (p. 78-80), Diva Malerbi (p. 132-133), Ricardo Lobo Torres (p. 179-180), Sacha Calmon Navarro Coelho (p. 192-193), Ricardo Mariz de Oliveira (p. 217-221) e Valdir de Oliveira Rocha (p. 258).

¹¹² Antônio José da Costa, Yoshiaki Ichihara, Moisés Akselrad e Francisco de Assis Alves, *in* MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **Processo administrativo tributário**. 2.ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, respectivamente p. 270-271, 358-359, 423 e 462-464.

Note-se que, diante da alegação de inconstitucionalidade da norma aplicada, o exame do ato administrativo irá superar a mera análise de sua compatibilidade com a lei, para contrapô-lo à própria Constituição - o que se admite, por força do reconhecimento de uma eficácia imediata desta, relativamente a todos os aplicadores do direito, como a seguir será tratado -, donde se concluirá pela inconstitucionalidade indireta do ato, pois o vício terá sido decorrente da mediação operada por uma norma flagrada inconstitucional.

Este é o posicionamento defendido por Xavier, para quem a apreciação, no processo administrativo, do pedido de reconhecimento da inconstitucionalidade da norma aplicada, decorre de um “nexo incindível” entre a declaração de nulidade do ato impugnado (objeto principal) e a questão da constitucionalidade da lei. Afirma o autor que “tais órgãos só *controlam normas* porque devem controlar os atos que as aplicam. Por outras palavras: a apreciação da constitucionalidade das leis é mera *questão prejudicial* em relação ao objeto da decisão, que se refere à invalidação do ato administrativo de lançamento”¹¹³.

Veja-se que o julgador administrativo não estará declarando a inconstitucionalidade da lei. Não é este o seu objetivo. Estará tão-somente afastando a aplicabilidade da mesma, no caso concreto, como sói acontecer em qualquer caso onde um magistrado procede a um controle difuso de constitucionalidade, em determinado julgamento¹¹⁴.

¹¹³ XAVIER, **Princípios do processo...**, p. 87.

¹¹⁴ RONALDO POLETTI chama a atenção para a necessidade de se estabelecer corretamente o sentido de declaração de inconstitucionalidade, em sentido técnico-processual, que corresponde à hipótese em que a mesma vem a ser deduzida na via principal (POLETTI, Ronaldo. **Controle da constitucionalidade das leis**. 2. ed. Rio de Janeiro: [s. n.], 2000, p. 199-200).

Tendo-se, assim, o alcance das decisões proferidas em julgamentos administrativos, é possível vislumbrar compatibilidade com o princípio da reserva de jurisdição.

É esclarecedora a distinção, levada a efeito na doutrina alemã, sobre o tema da reserva de jurisdição, entre o monopólio da última palavra (*Monopol des letzten Wortes*), correspondente a uma reserva relativa de jurisdição, e o monopólio da primeira palavra (*Monopol des ersten Wortes*), representando a reserva absoluta de jurisdição. No primeiro caso, haveria tão-somente a garantia do recurso ao Judiciário, ao passo que, no segundo, apenas o Judiciário poderia se pronunciar a respeito da matéria¹¹⁵.

Facilmente se percebe, diante da cláusula inscrita no inciso XXXV do art. 5º da Constituição Federal, que, no Brasil, tem-se uma reserva relativa de jurisdição, pela qual se assegura ao Judiciário a última palavra, sem excluir, portanto, a possibilidade de pronunciamento, pelos demais órgãos aplicadores do direito, acerca da constitucionalidade das normas, com efeito apenas *inter partes*, afastando sua aplicação do caso concreto, uma vez constatada sua incompatibilidade com a Lei Maior.

¹¹⁵ XAVIER, **Princípios do processo...**, p. 87-88, salientando que, no tocante à declaração da inconstitucionalidade, com atribuição de efeitos *erga omnes*, o sistema brasileiro traz reserva absoluta de jurisdição.

4.2 A Recusa à Aplicação da Lei e a Legitimidade para propositura de ADIn

A propósito, no tocante à negativa de aplicação de determinada lei, por entendê-la inconstitucional, surge a oportunidade de se ingressar no exame de outra dificuldade que costuma se apresentar, em sede de apreciação da constitucionalidade das leis, no âmbito da Administração. Trata-se de indagar se assistiria, ainda, ao Chefe do Poder Executivo, a possibilidade de negar aplicação a lei ou ato normativo, abrangendo, no caso, toda a Administração¹¹⁶, uma vez que a atual Constituição lhe reconheceu *legitimidade para propositura de ação direta de inconstitucionalidade*.

Até a entrada em vigor da Constituição de 1988, que ampliou a legitimidade ativa para propositura de ação direta de controle de inconstitucionalidade (ADIn) – e ainda criou a possibilidade de ação declaratória de constitucionalidade (ADC), também com ampla legitimação, após a EC 45/04 –, alcançando o Chefe do Executivo, pode-se dizer que era pacífico, senão, ao menos, amplamente majoritário¹¹⁷, o entendimento favorável à não-aplicação, pelo Executivo, da lei considerada inconstitucional.

¹¹⁶ A pertinência deste questionamento, no presente estudo, está justamente no fato de que, em primeira instância de julgamento administrativo, as DRFJs encontram-se subordinadas às orientações emanadas da Secretaria da Receita Federal. Este órgão, enquanto Administração ativa, somente poderia afastar a aplicação de lei ou ato normativo, nas hipóteses do art. 1º, § 3º, e art. 4º, do Decreto nº 2.346/97, anteriormente examinadas.

¹¹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. REP. Nº 980/SP - REPRESENTAÇÃO. Relator: Min. Moreira Alves. Julgamento: 21 nov. 1979.

Com a possibilidade de o Presidente da República ajuizar ADIn perante o Supremo Tribunal Federal - e, mais ainda, de postular medida cautelar para imediata suspensão dos efeitos da norma impugnada - passou-se a sustentar a inviabilidade de permanecer o Chefe do Executivo utilizando-se da medida excepcional de não-aplicação da lei, sob o argumento da sua inconstitucionalidade.

Essa é a linha adotada, dentre outros, por Peter John Arrowsmith Cook Junior¹¹⁸, por Gilmar Ferreira Mendes¹¹⁹ e por Zeno Veloso¹²⁰, tendo estes autores destacado que a recusa à aplicação da lei, pelo Chefe do Executivo, sempre foi tolerada, à medida que o ordenamento não apresentava solução satisfatória para a questão. Contudo, após regularizada a situação, com a legitimidade para propositura de ADIn, seria inevitável o reconhecimento de usurpação da função jurisdicional. Zeno Veloso ainda dá destaque à peculiaridade da situação que seria gerada, em se adotando o posicionamento favorável à não-aplicação da lei pelo Executivo: o Poder Judiciário, a quem cabe, por excelência, a função jurisdicional, bem como a de guarda da Constituição, teria de aguardar provocação, para se manifestar acerca da (in)constitucionalidade da lei, enquanto o Chefe do Executivo poderia fazê-lo de ofício.

Em sentido contrário, há doutrinadores de nomeada que, a despeito da ampla legitimação para propositura de ADIn, permanecem defendendo a possibilidade de o Chefe do Executivo valer-se da prerrogativa de negar aplicação a leis tidas por

¹¹⁸ COOK JUNIOR, A recusa..., p. 541-543.

¹¹⁹ MENDES, Gilmar Ferreira. **Jurisdição constitucional: o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha**. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 135.

¹²⁰ VELOSO, **Controle...**, p. 317-328.

inconstitucionais, como é o caso de Ronaldo Poletti¹²¹, que refere, ainda, Miguel Reale, Adroaldo Mesquita da Costa, Themístocles Brandão Cavalcanti, Miranda Lima, Vicente Ráo e Frederico Marques, para os quais o zelo pela intangibilidade do regime não se constitui em exclusividade do Poder Judiciário.

Alberto Xavier¹²² acompanha a doutrina que entende não mais subsistir, em face da ampliação da legitimação ativa para propositura de ADIn, o poder de o Chefe do Executivo determinar a não-aplicação de determinada lei, tida por inconstitucional. Contudo, retornando à distinção entre Administração ativa e judicante, sugere que se estabeleça uma apreciação diferenciada da questão, defendendo que “o problema se coloca em termos totalmente distintos no que respeita à Administração ativa que, *sponte sua*, se recusa a aplicar uma lei com fundamento em inconstitucionalidade, e no que respeita aos órgãos judicantes da Administração, no exercício da função que lhes é cometida pelo art. 5º, LV da Constituição, ou seja, a de julgar litígios, a instância dos particulares, em termos de ‘contraditório e ampla defesa’”. E prossegue: “Para que a Administração ativa possa invocar a inconstitucionalidade de lei, recusando-se a executá-la, deve obter a prévia declaração da mesma, em termos *erga omnes*, pelos mecanismos constitucionais adequados. Já, porém, a Administração judicante tem a legitimidade de invocar a referida inconstitucionalidade *ex vi* da cláusula do art. 5º, LV da Constituição.”

De fato, está-se de acordo que situação bem diversa é aquela em que a Administração, provocada pelo particular, acolhe, com efeitos *inter partes*, a alegação de inconstitucionalidade de determinado provimento legislativo, afastando

¹²¹ POLETTI, **Controle de...**, p. 120-141.

¹²² XAVIER, **Princípios do processo...**, p. 82.

sua aplicação ao caso concreto, após haver submetido a questão ao crivo do contraditório e da ampla defesa.

Nesta hipótese, não se estará negando ao Judiciário a prerrogativa da última palavra, mas reafirmando-se a condição de intérpretes da constituição de todos os seus aplicadores¹²³. Veja-se que há razoável diferença entre afastar a aplicação da lei em um caso concreto e declarar sua inconstitucionalidade, poder este que, efetivamente, somente é reconhecido ao Judiciário e exercido através do Supremo Tribunal Federal.

Contudo, prosseguindo-se um pouco mais na questão da prerrogativa do Chefe do Poder Executivo, parece que a discussão colocada ainda guarda interesse apenas para aquelas hipóteses em que tenham os contribuintes suscitado a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, a respeito dos quais ainda não haja se pronunciado o Supremo Tribunal Federal. Em havendo decisão definitiva da Corte Suprema, não haveria espaço para a dúvida, pois há autorização legal ao Chefe do Executivo, para afastar a aplicação da norma declarada inconstitucional, no âmbito da Administração federal, como já anteriormente tratado.

¹²³ BUENO, As leis de..., p. 271 - cita, em determinado ponto, a lição de Peter Häberle, quando este autor defende que "no processo de interpretação constitucional estão potencialmente vinculados todos os órgãos estatais, todas as potências públicas, todos os cidadãos e grupos, não sendo possível estabelecer-se um elenco cerrado ou fixado com *numerus clausus* de intérpretes da Constituição", dado que "todo aquele que vive no contexto regulado por uma norma e que vive com este contexto é, indireta ou até mesmo diretamente, um intérprete dessa norma. O destinatário da norma é participante ativo, muito mais ativo do que se pode supor tradicionalmente, do processo hermenêutico. Como não são apenas os intérpretes jurídicos da Constituição que vivem a norma, não detêm o monopólio da interpretação da Constituição" (HÄBERLE, Peter. **Hermenêutica constitucional**: a sociedade aberta dos intérpretes da Constituição, contribuição para a interpretação pluralista e "procedimental" da Constituição. Tradução Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Fabris, 1997, p. 13-15).

Quando ainda não haja se pronunciado o Supremo Tribunal Federal, parece mais apropriado sustentar que não tenha o Presidente da República legitimidade para determinar à Administração Pública a não-aplicação da norma tida por inconstitucional.

De qualquer modo, mesmo entendendo que, na ausência de pronunciamento da Corte Suprema, a não-aplicação de determinado provimento legislativo deva se dar apenas mediante provocação do contribuinte, em atividade julgadora e com efeito *inter partes*, não se deixa de reconhecer a necessidade de aperfeiçoamento do sistema.

A partir do momento em que começasse a ser suscitada a inconstitucionalidade de determinada norma, nos processos administrativos fiscais, duas situações seriam possíveis: ou (1) a questão já teria sido apreciada pelo Supremo Tribunal Federal, e então a solução seria a provocação de manifestação do Chefe do Poder Executivo, para que uniformizasse tal entendimento no âmbito da Administração, como já referido; ou (2) ainda não haveria pronunciamento da Corte Suprema a respeito da matéria. Neste caso, surgem algumas hipóteses a serem abordadas.

Veja-se que, não havendo orientação prévia, que vinculasse os órgãos julgadores administrativos no sentido da interpretação proferida pelo Supremo Tribunal Federal, ter-se-ia a regra da livre apreciação da matéria, tomando em consideração o ordenamento jurídico¹²⁴. Sem dúvida alguma, poderia haver

¹²⁴ É importante considerar que esta é a regra apenas a partir do momento em que a demanda administrativa ingressa em segunda instância, dada a subordinação das DRFJs à Secretaria da

decisões divergentes, no âmbito dos Conselhos de Contribuintes, com o que se configuraria a hipótese de recurso especial, à Câmara Superior de Recursos Fiscais, para busca de uniformização de entendimento, junto aos órgãos judicantes da Administração.

O problema maior parece surgir a partir desse momento. Diante da constatação, perante o órgão de terceira instância de julgamento administrativo, de que determinada norma é inconstitucional – ou mesmo constitucional – seria do interesse da Administração a obtenção de pronunciamento do Supremo Tribunal Federal, no intuito não apenas de viabilizar uma orientação uniforme, que pudesse abranger inclusive a Administração ativa (e as DRFJs), mas também de se prevenir, quanto às futuras demandas judiciais, onde incalculáveis poderiam ser os prejuízos da Administração, com os inúmeros julgados em que vingasse o entendimento contrário ao adotado, até que a questão chegasse ao Supremo Tribunal Federal, com o risco, ainda, de esta Corte não corroborar o posicionamento do julgador administrativo.

Assim, seria necessária a inclusão de mecanismos que possibilitassem à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por intermédio do Ministro de Estado, a provocação do Chefe do Executivo, para que este propusesse a correspondente ação direta de inconstitucionalidade, ou mesmo ação declaratória de constitucionalidade, quando fosse o caso de pacificar o entendimento em favor da lei, dando-lhe presunção absoluta de constitucionalidade.

Receita Federal, o que estaria a impedir essa livre apreciação jurídica, conforme já oportunamente destacado.

Note-se que a medida ora sugerida viria ao encontro do ideal de segurança jurídica – não apenas em favor da Administração –, reafirmaria a preeminência do Judiciário, no seu papel de intérprete da Constituição, e ainda reforçaria a legitimidade do processo administrativo, como meio de prevenir a demanda judicial, uma vez que, quanto mais distantes estiverem o Judiciário e a Administração, mais os administrados repetirão, em juízo, o pleito já deduzido, sem sucesso, na esfera administrativa.

4.3 A Técnica da Interpretação Conforme à Constituição

Prosseguindo-se no exame das dificuldades atinentes à proposta deste estudo, fazem-se oportunas algumas colocações, a respeito da atividade interpretativa das normas constitucionais. Há pouco já se adiantou que a interpretação da Constituição não deveria ser tomada como uma prerrogativa do Poder Judiciário. Isso implica reconhecer que, ao julgador administrativo, há um espaço para exegese das leis e da Constituição, no seu trabalho de concretização. Deste esforço de interpretação, não poderia decorrer a declaração de inconstitucionalidade, pois, como visto, trata-se de poder exclusivo reconhecido ao Judiciário. Viu-se, também, que é sustentável o afastamento da norma, pela autoridade julgadora da Administração, no caso concreto, uma vez convencida de sua incompatibilidade com a Constituição. Haveria também espaço – questiona-se – para a utilização, pelo julgador administrativo, da técnica da *interpretação conforme à Constituição*, com o que se buscaria não o afastamento da norma impugnada, mas

a verificação acerca de qual, ou quais, de suas hipóteses de significação se compatibilizariam com a Lei Suprema?

Para a construção da resposta, mostra-se interessante acompanhar a lição de Xavier¹²⁵, quando o autor resgata a experiência francesa, a partir da construção do *État Légal*, onde se passou a reconhecer a superioridade da constituição, representando a mesma, no entanto, um comando destinado ao legislador, o que implicaria destituí-la de eficácia direta, relativamente aos cidadãos e órgãos de aplicação do direito. Trata-se da experiência da primazia da lei, como expressão da vontade soberana popular, de modo que, somente através da mediação operada por esta, é que a constituição produziria seus efeitos¹²⁶. Salaria o autor que, no pólo oposto, temos a tese da eficácia direta da constituição, que deixa de ser “norma sobre as normas”, dirigida apenas ao legislador, e passa a ser fonte do direito, ao alcance de todos os seus aplicadores, apenas dotada de supremacia hierárquica, a qual pode ser controlada, de modo difuso, na aplicação das normas constitucionais aos casos concretos.

Esta é, com efeito, a realidade brasileira, pois a Constituição é Lei Suprema, mas passível de interpretação pelos seus aplicadores.

Não se pode esquecer que, tanto a técnica da interpretação conforme à Constituição, como outras, que se voltem a apurar a compatibilidade da legislação infraconstitucional com a Lei Maior, correspondem, na verdade, primeiramente a uma interpretação de lei ou ato normativo. Contudo, o trabalho de contraposição

¹²⁵ XAVIER, **Princípios do processo...**, p. 67-71.

¹²⁶ Lembrou o autor que, não raras vezes se ouviu a referência ao constitucionalismo francês como “constitucionalismo sem Constituição” (Ibidem, p. 68).

destes diplomas legais com a Constituição, não poderá prescindir também de um exercício de interpretação sobre o conteúdo desta.

Nessa senda, parece haver condições de responder afirmativamente ao questionamento formulado, reconhecendo-se a possibilidade de a Administração, em sua função julgadora, eleger um sentido sob o qual entenda ser caso de manter a aplicação da lei ao caso concreto, porque, então, compatível com a Constituição.

Note-se que o exercício da interpretação conforme à Constituição, em sede de processo administrativo fiscal, representa um *minus*, em relação à possibilidade já defendida, de afastamento da norma (num julgamento administrativo em concreto, com efeitos *inter partes*), quando tida por insustentável sua coexistência com a Lei Suprema. Todavia, pareceu oportuna esta abordagem, pois há autores que, se rejeitam a idéia da não-aplicação da norma, no âmbito processual administrativo, poderiam ao menos considerar esta possibilidade interpretativa. Este é o caso de Fernando Osório de Almeida Júnior¹²⁷, como se pode ver:

Se não cabe ao administrador negar a eficácia de uma lei, por entendê-la inconstitucional, em razão de estar imiscuindo-se na atribuição privativa do juiz, a busca de uma interpretação conforme poderá atenuar a rigidez desta proibição.

A interpretação conforme a Constituição exercida pelo administrador não está livre, todavia, de impugnação por parte daqueles supostamente prejudicados com o alcance dado à lei, em razão – dessa vez – de ilegalidade do ato administrativo, que deixa de aplicar a lei segundo uma interpretação diversa.

De qualquer modo, e inclusive considerando a ressalva feita pelo autor, quanto à responsabilização da Administração, reiteram-se, também no tocante ao

¹²⁷ ALMEIDA JÚNIOR, *Interpretação...*, p. 29.

exercício de uma interpretação conforme à Constituição, as sugestões já apresentadas há pouco, no sentido da criação de mecanismos que viabilizassem uma provocação do Chefe do Poder Executivo, para que este suscite a questão perante o Supremo Tribunal Federal.

4.4 A Uniformização da Jurisprudência

Outro argumento correntemente invocado para sustentar a impossibilidade de enfrentamento, pelo julgador administrativo, da alegação de inconstitucionalidade apresentada pelo contribuinte, diz com a questão da *uniformização de jurisprudência*.

Será considerada, aqui, a situação de disparidade entre as decisões administrativas e eventual pronunciamento judicial que venha a ser emitido acerca da constitucionalidade da norma, pois, como já anteriormente visto, no âmbito interno da Administração há mecanismos hábeis a alcançar uma uniformidade de orientação.

Por ocasião do XXIII Simpósio Nacional de Direito Tributário, conforme já referido na primeira parte deste estudo, houve questionamento acerca da possibilidade de a autoridade administrativa, em julgamento de processo administrativo fiscal, deixar de aplicar determinada norma, por considerá-la inconstitucional.

Naquela oportunidade, Hugo de Brito Machado¹²⁸ posicionou-se contrariamente à hipótese, trazendo, em seus argumentos, justamente a alegação de ausência de mecanismos jurídicos que possibilitassem à Administração, no caso de haver afastado a aplicação da lei *in concreto*, por reconhecer a sua inconstitucionalidade, levar a questão à apreciação do Judiciário. Então, em havendo decisão final deste Poder em sentido contrário – afirmando, portanto, a constitucionalidade da lei –, nada mais restaria a ser feito pela Administração, para reverter a decisão administrativa.

Ora, não se pode negar que uma tal situação venha a se concretizar; todavia, parece que a questão vai bem enfrentada por Xavier¹²⁹, quando este autor chama a atenção para o fato de que isso pode ocorrer em qualquer caso de julgamento administrativo, onde se envolva interpretação da legislação aplicada, mesmo que sem qualquer abordagem acerca da constitucionalidade. Destaca o autor que este risco não se afigura suficiente para infirmar a possibilidade de o julgador administrativo lançar-se à interpretação das leis segundo a Constituição, afastando a aplicação daquelas, diante da constatação de incompatibilidade com esta. Não fosse assim - conclui - chegar-se-ia ao absurdo de afirmar que os órgãos administrativos julgadores não teriam competência para interpretar as leis ordinárias, perdendo, com isso, qualquer razão de existirem.

De qualquer modo, serão consideradas as hipóteses possíveis: (1) decisão administrativa que tenha rejeitado a alegação de inconstitucionalidade feita pelo

¹²⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Algumas questões do processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **Processo administrativo tributário**. 2.ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 152-154.

¹²⁹ XAVIER, **Princípios do processo...**, p. 91-92.

contribuinte, sucedendo-se decisão do Supremo Tribunal Federal que reconheça o vício da norma; ou (2) decisão administrativa que tenha acolhido a alegação de inconstitucionalidade suscitada em processo administrativo fiscal, seguindo-se decisão do Supremo Tribunal Federal, confirmando a constitucionalidade da norma.

No primeiro caso, a solução não apresenta maiores dificuldades. Uma vez que a via administrativa não representa pré-requisito para ingresso em juízo, o contribuinte poderia simplesmente valer-se da ação judicial, para buscar a anulação do lançamento tornado definitivo perante a Administração, acaso sua pretensão ainda não estivesse atingida pela prescrição.

A segunda situação é que traz alguns obstáculos. Poderia a Administração buscar reverter seu julgamento em juízo?

Primeiramente, deve-se destacar que há um limite temporal (decadencial) de cinco anos, para que a Fazenda Pública constitua seus créditos, nos termos do que dispõe o art. 173 do Código Tributário Nacional. Além disso, a ação judicial para cobrança do crédito constituído também se encontra sujeita a prazo (prescricional), de cinco anos, contados da constituição definitiva do crédito (art. 174 do Código Tributário Nacional).

Contudo, tendo sido o crédito definitivamente *desconstituído*, pela Administração, por reconhecimento da inconstitucionalidade da norma legal que o amparava – e não por mero vício formal, como é a hipótese do inciso II do art. 173 do Código Tributário Nacional –, parece não mais haver meios de a Administração

revertê-lo de ofício, pois a decisão proferida no processo administrativo fiscal a vincula.

A via judicial, então, acaso buscada, não o seria para a persecução do crédito tributário, mas para a revisão de decisão emanada da própria Administração, ato ao qual se chegou após amplo debate, sujeito ao contraditório (com a ressalva de que a Fazenda terá figurado simultaneamente como parte e juiz). Isso, com efeito, compromete o interesse de agir em juízo. Como bem observou Ives Gandra da Silva Martins, “nem serve, o inc. XXXV do art. 5º, como justificativa, pois a lesão ao direito foi sanada pela própria Fazenda, e não pode a Fazenda entender que tem o direito de se ‘autocontestar’, discordando de decisão que proferiu, por pretensa lesão a um direito que teria e que ela própria reconheceu que não tem”¹³⁰.

Entende-se, como já anteriormente referido, que viabilizar à Administração a reabertura, em juízo, da discussão já encerrada administrativamente desvirtua totalmente a razão de existência da instância administrativa, retirando-lhe o único aspecto a justificar que o administrado a buscase: a vinculação da Administração aos seus pronunciamentos, quando favoráveis ao contribuinte.

Ademais, há que se enfatizar que o efeito vinculante, decorrente de pronunciamentos do Supremo Tribunal Federal acerca da (in)constitucionalidade de lei ou de ato normativo, tem caráter prospectivo. Tentar a Administração alcançar suas decisões passadas, com a superveniente orientação da Corte Suprema,

¹³⁰ MARTINS, Processo administrativo..., p. 80.

implicaria eliminar o princípio da segurança jurídica, traindo a confiança do administrado.

Não se pode esquecer que o *telos*, para o qual convergem todo o ordenamento jurídico, a Constituição e o próprio Estado, corresponde à salvaguarda dos direitos e garantias fundamentais do cidadão (pessoa humana). Nesse sentir, importa considerar que o poder-dever de anulação de atos administrativos “só existe, quando no confronto entre o princípio da legalidade e o da segurança jurídica o interesse público recomende que aquele seja aplicado e este não”¹³¹.

Leonardo Greco¹³² bem apreende este aspecto, ao destacar:

O controle da constitucionalidade das leis serve aos direitos fundamentais. A organização dos poderes, o federalismo, o sistema partidário e eleitoral, a Constituição Econômica, o sistema tributário, todos servem à realização dos valores humanitários almejados pela Constituição.

Por isso, das decisões sobre a constitucionalidade das leis não podem decorrer violações a direitos fundamentais, pois isso representaria o desvirtuamento da função primordial do próprio controle.

Finalizando este ponto, invoca-se novamente o caráter salutar da adoção de medidas que provocassem, o quanto antes, o ajuizamento de ADIn/ADC, pelo Chefe do Executivo, para a pacificação da controvérsia, através de pronunciamento definitivo do Supremo Tribunal Federal.

¹³¹ COUTO E SILVA, **Princípios da legalidade...**, p. 47.

¹³² GRECO, Leonardo. Eficácia da declaração *erga omnes* de constitucionalidade ou inconstitucionalidade em relação à coisa julgada anterior. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Problemas de processo judicial tributário**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 203.

4.5 Os Limites da Autotutela

Por fim, restaria ainda afastar a tese segundo a qual os *limites do poder de autocontrole da Administração* impediriam que esta se pronunciasse sobre atos emanados de outro Poder.

De fato, à Administração é reconhecido o poder-dever de revisão de seus próprios atos (e apenas destes), declarando-lhes a nulidade, quando eivados de ilegalidade, ou revogando-os, quando inconvenientes ou inoportunos, independentemente de pronunciamento judicial.

Trata-se de decorrência do princípio da legalidade, com amplo reconhecimento, inclusive, perante o Judiciário, como se pode ver, a partir dos enunciados seguintes, da Súmula do Supremo Tribunal Federal:

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

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

Diante desses pressupostos, poder-se-ia questionar que legitimidade teria a Administração, para exercer um controle sobre leis ou atos normativos emanados do Poder Legislativo.

Este é, precisamente, o entendimento defendido por Hugo de Brito Machado Segundo¹³³:

Ao considerar inválido um ato administrativo contrário à lei, a Administração está exercendo a autotutela, ainda que esse ato se funde em Decreto, Portaria, ou Instrução Normativa, ou qualquer outra norma infralegal. Isso porque, caso a ilegalidade esteja presente no Decreto, na Portaria, ou na Instrução Normativa, a própria Administração que editou tais normas pode - no âmbito da autotutela, através dos órgãos competentes para tanto - considerá-las inválidas. Estará, em qualquer caso, revendo atos por ela própria emitidos, anulando-os, reformando-os, etc. O mesmo ocorre quando o ato administrativo impugnado, conquanto aparentemente fundado em normas cuja validade não se discute, malfez diretamente a Constituição (exemplo do fiscal que viola o domicílio).

Entretanto, quando a Administração, para considerar inválido o ato administrativo impugnado (um lançamento de Cofins, por exemplo), tiver de declarar a inconstitucionalidade de uma lei, já não será mais da *autotutela* que se estará cogitando, mas sim do controle sobre a validade de um ato normativo editado por *outro Poder*. Nesse caso, insista-se, a Administração não estará simplesmente revendo um ato seu, mas julgando a validade de um ato do Poder Legislativo, o que não tem, nem pode ter, fundamento na legalidade, nem muito menos no exercício da autotutela administrativa que dele decorre. Assim, se o processo administrativo existe para instrumentalizar o exercício da autotutela, e essa autotutela não autoriza julgamentos sobre atos praticados por outros poderes, não é possível à autoridade administrativa de julgamento declarar a inconstitucionalidade de uma lei.

Mais uma vez se mostra oportuna a impugnação de Xavier¹³⁴, que inicia apontando um primeiro defeito da argumentação, consistente em não haver diferenciado a situação de autocontrole *por iniciativa da própria Administração* daquela de autocontrole *provocado a instância do particular*. Sobre essa diferença, já houve manifestação, ao se tratar das implicações decorrentes do princípio constitucional da legalidade, em processo administrativo. Lembra-se apenas que, quando a Administração é provocada pelo particular, para que se manifeste acerca

¹³³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Impossibilidade de declaração de inconstitucionalidade de lei pela autoridade administrativa de julgamento. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 98, 2003, p. 97. apud XAVIER, **Princípios do processo...**, p. 93 et seq.

¹³⁴ *Ibidem*, p. 94-99.

da incompatibilidade do ato administrativo com a Constituição, por força do vício de inconstitucionalidade da lei aplicada, deve-se ter presente que ela estará no exercício de sua função judicante, imbuída de observar o ordenamento jurídico como um todo, para servir à garantia constitucional do devido processo legal.

Outra falha apontada na tese sustentada por Hugo de Brito Machado Segundo, estaria em considerar que a apreciação da constitucionalidade da lei, como prejudicial ao exame da validade do ato administrativo impugnado, equivaleria a um julgamento de validade de ato praticado por outro Poder. Como também há pouco referido, o julgador administrativo estará julgando um ato administrativo, tão-somente afastando, no caso concreto, a aplicação da norma impugnada, a qual permanecerá vigente, até que a Corte Suprema se pronuncie a seu respeito, da mesma forma que se dá quando do controle difuso de constitucionalidade, pelos magistrados, em primeira instância. Segundo Xavier, submeter também essa forma de controle à reserva de jurisdição absoluta equivaleria a ignorar o “fenômeno do processo administrativo jurisdicionalizado”, nos moldes do art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal.

Não merece, portanto, prosperar tal tese, seja porque adota premissa equivocada, uma vez que a decisão administrativa não atinge a lei ou o ato normativo apontados como inconstitucionais, seja porque limitaria sobremaneira a atuação do julgador administrativo, no julgamento do lançamento impugnado.

5 CONCLUSÕES

Estas seriam algumas colocações razoavelmente importantes e dignas de consideração, pela Administração, no âmbito da sua atividade de julgamento de processos administrativos fiscais, e por aqueles que se dediquem ao estudo do tema.

Não há como se ignorar ou minimizar o fato de a Constituição Federal de 1988 haver alçado a um patamar constitucional o processo administrativo, coroando-o com as garantias típicas do processo judicial, em qualquer situação, à medida que fez constar que aos *litigantes* - e não apenas aos *acusados*, como antes previa - é garantido o devido processo legal, com observância do contraditório e da ampla defesa.

Trata-se de novidade que, como visto, abriu ao julgador administrativo as portas de acesso à apreciação da constitucionalidade das matérias que lhe sejam postas em discussão, incrementando a legalidade, a ponto de ampliar suas fronteiras, para corresponder, com mais exatidão, a uma verdadeira observância da juridicidade. Superam-se estruturas rígidas de separação dos Poderes, ainda em nome da garantia do cidadão, garantia esta pela qual veio outorgado um poder-dever ao julgador administrativo, que, provocado pelo contribuinte, não poderá se furtar ao exame de matéria constitucional, ou, mais especificamente, de constitucionalidade da lei que ampara o ato administrativo impugnado na via administrativa.

A Constituição Federal, pela eficácia direta que exerce relativamente aos aplicadores do Direito, em vista de sua condição de fonte deste, mostra-se acessível e passível de interpretação por aqueles, que poderão, sem declarar a inconstitucionalidade das leis oriundas do Legislativo - onde se esbarra na reserva absoluta de jurisdição - julgar a validade dos atos administrativos, afastando, se necessário, a aplicação da norma viciada.

A medida revela-se salutar, mormente quando a questão constitucional discutida toma forma perante o Judiciário, e a Administração passa a construir seu entendimento de conformidade com tal jurisprudência. Nesse ponto, vão realizados a contento os princípios da moralidade administrativa e da eficiência, pois se deixa de opor obstáculos aos contribuintes, que buscam o reconhecimento de seus direitos, em face de uma legislação que contraria a Lei Maior, e se evita despender tempo e verbas públicas, em repetidas demandas judiciais.

O estudo revelou haver um instrumental à disposição do Poder Executivo, não apenas para implementar, no âmbito da Administração, o entendimento já sedimentado no Judiciário, mas, ainda, para provocar a Instância Suprema deste Poder, no sentido da definição jurídica acerca de eventual controvérsia, sobre a constitucionalidade de determinada lei ou ato normativo.

Suspeita-se que, se não por vocação administrativa, ao menos por obediência à norma agora expressa no art. 103-A da Constituição Federal¹³⁵, inserida a partir da

¹³⁵ *Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal,*

Emenda Constitucional nº 45/2004, este deverá ser o curso forçado das demandas que correm em sede administrativa.

De qualquer modo, esse tipo de intervenção não seria necessária, se a Administração tivesse a iniciativa de buscar uma maior harmonização com o Poder Judiciário. Convém destacar que, se a *independência* dos Poderes vem a serviço e garantia dos cidadãos, também a *harmonia* entre eles deverá ser valorizada nesse sentido. Lamentavelmente, parece que apenas a característica da independência, inscrita no art. 2º da Constituição Federal, tem sido alvo de exaltação.

Tem-se, assim, como juridicamente viável (instrumentalizada) a apreciação da constitucionalidade de leis em processo administrativo fiscal, a partir da provocação do contribuinte nesse sentido, com o que sequer se tangencia a reserva de jurisdição, pois, como demonstrado, não se estará promovendo qualquer intervenção na vigência da norma. Agindo nesse sentido, o Administrador, no exercício de sua função judicante, estará resguardando a função privativa do Poder Judiciário, atendendo aos direitos e garantias fundamentais do contribuinte e realizando os princípios constitucionais que regem a Administração.

REFERÊNCIAS

AKSELRAD, Moisés. Processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **Processo administrativo tributário**. 2.ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

ALEXY, Robert. Colisão de direitos fundamentais e realização de direitos fundamentais no estado de direito democrático. Tradução Luís Afonso Heck. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 217, p. 67-80, jul./set. 1999.

ALMEIDA JUNIOR, Fernando Osório de. **Interpretação conforme a Constituição e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

ALVARENGA, Aristides Junqueira. O princípio da moralidade no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **O princípio da moralidade no direito tributário**. 2.ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

ALVES, Francisco de Assis. Processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **Processo administrativo tributário**. 2.ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

AMARAL, Gustavo. **Direito, escassez e escolha**: em busca de critérios Jurídicos para lidar com a escassez de recursos e as decisões trágicas. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

ÁVILA, Humberto Bergmann. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 215, p. 151-179, 1999

ÁVILA, René Bergmann; PAULSEN, Leandro. **Direito processual tributário**: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

BALERA, Wagner. O princípio da moralidade no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **O princípio da moralidade no direito tributário**. 2.ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

BASTOS, Celso Ribeiro. O princípio da moralidade no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **O princípio da moralidade no direito tributário**. 2.ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Disponível em:
<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LegisAssunto/ProAdmFis.htm>>

BUENO, Vera Cristina Caspari Scarpinella. As leis de procedimento administrativo. Uma leitura operacional do princípio constitucional da eficiência. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, São Paulo, n. 39, p. 267-288, 2002.

CAMPANILE, Vinicius T. Processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **Processo administrativo tributário**. 2.ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

CASSONE, Vittorio. O princípio da moralidade no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **O princípio da moralidade no direito tributário**. 2.ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

_____. Processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **Processo administrativo tributário**. 2.ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

CERNICCHIARO, Luiz Vicente. O princípio da moralidade no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **O princípio da moralidade no direito tributário**. 2.ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **Processo administrativo tributário**. 2.ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

COOK JÚNIOR, Peter John Arrowsmith. A recusa à aplicação de lei pelo executivo, sob o juízo de inconstitucionalidade. **Revista Forense**, Rio de Janeiro, v. 343, p. 539-543, jul./set. 1998.

COSTA, Antonio José da. Processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **Processo administrativo tributário**. 2.ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

COSTÓDIO FILHO, Ubirajara. A Emenda Constitucional 19/98 e o princípio da eficiência na administração pública. **Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política**, São Paulo, n. 27, p. 209-217, 1999.

COUTO E SILVA, Almiro do. Princípios da legalidade da administração pública e da segurança jurídica no estado de direito contemporâneo. **Revista de Direito Público**, São Paulo, n. 84, p. 46-63, 1987.

DELGADO, José Augusto. Reflexões sobre o processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **Processo administrativo tributário**. 2.ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

_____. **Discricionariedade administrativa na Constituição de 1988**. São Paulo: Atlas, 1991.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Princípios constitucionais tributários e a cláusula *due process of law***. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.

FERNANDES, Edison Carlos. Processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **Processo administrativo tributário**. 2.ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

FIGUEIREDO, Lucia Valle. O princípio da moralidade administrativa e o direito tributário. In: **Direito administrativo e constitucional: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba**. São Paulo: Malheiros, 1997.

FIUZA, Ricardo Arnaldo Malheiros. O controle de constitucionalidade das leis. In: **Revista de Informação Legislativa**. Brasília ano 31, n. 123, p. 237-248, jul./set. 1994.

FREITAS, Juarez. **O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 1997.

GONÇALEZ, Antonio Manoel. O princípio da moralidade no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **O princípio da moralidade no direito tributário**. 2.ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

_____. Processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **Processo administrativo tributário**. 2.ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

GRECO, Leonardo. Eficácia da declaração *erga omnes* de constitucionalidade ou inconstitucionalidade em relação à coisa julgada anterior. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) **Problemas de processo judicial tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

GRECO, Marco Aurélio. Processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **Processo administrativo tributário**. 2.ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

HARADA, Kiyoshi. Processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **Processo administrativo tributário**. 2.ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

ICHIHARA, Yoshiaki. Processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **Processo administrativo tributário**. 2.ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

LIBERTUCCI, Elisabeth Lewandowski. O princípio da moralidade no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **O princípio da moralidade no direito tributário**. 2.ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

LOBO, Maria Teresa de Cárcomo. O princípio da moralidade no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **O Princípio da Moralidade no direito tributário**. 2.ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

_____. Processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **Processo administrativo tributário**. 2.ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. Algumas questões do processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **Processo administrativo tributário**. 2.ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

_____. O princípio da moralidade no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **O princípio da moralidade no direito tributário**. 2.ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

MALERBI, Diva. O princípio da moralidade no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **O princípio da moralidade no direito tributário**. 2.ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

_____. Processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **Processo administrativo tributário**. 2. ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

MARAFON, Plínio José. Processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **Processo administrativo tributário**. 2.ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

MARAFON, Plínio José; SOARES, Maria Helena Tavares de Pinho Tinoco. O princípio da moralidade no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **O princípio da moralidade no direito tributário**. 2.ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

MARQUES, Fernando de Oliveira. Processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **Processo administrativo tributário**. 2.ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da moralidade no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **O princípio da moralidade no direito tributário**. 2.ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

_____. Processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **Processo administrativo tributário**. 2.ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira. **Controle concentrado de constitucionalidade**: comentários à lei n. 9.868, de 10-11-1999. São Paulo: Saraiva, 2001.

MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. 5.ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

MEDINA, Llewellyn Davies A. A supremacia da Constituição e o controle de constitucionalidade das normas jurídicas. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, n. 663, p. 65-68, jan. 1991.

MEIRA, Humberto. A garantia do devido processo legal no processo administrativo tributário à luz do critério da lide. In: MARINS, James (Coord.) **Processo tributário**. Curitiba: Juruá, 2001.

MELO, Gustavo Miguez de. Processo administrativo tributário: algumas questões interessantes. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **Processo administrativo tributário**. 2.ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

MELO, Gustavo Miguez de; TROIANELLI, Gabriel Lacerda. O princípio da moralidade no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **O princípio da moralidade no direito tributário**. 2.ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

MELO, José Eduardo Soares de. O princípio da moralidade no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **O princípio da moralidade no direito tributário**. 2.ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

_____. Processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **Processo administrativo tributário**. 2.ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Jurisdição constitucional**: o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. O controle incidental de normas no direito brasileiro. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 88, n. 760, p. 11-39, fev. 1999.

MESSINA, José de Oliveira; MESSINA, Paulo de Lorenzo. O princípio da moralidade no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **O princípio da moralidade no direito tributário**. 2.ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

MIRETTI, Luis Antonio Caldeira. Processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **Processo administrativo tributário**. 2.ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

MORAES, Alexandre de. **Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional**. São Paulo: Atlas, 2002.

MOREIRA, Marisa Zandonai. Conselho de Contribuintes e recursos fiscais no Estado do Paraná. In: MARINS, James (Coord.) **Processo tributário**. Curitiba: Juruá, 2001.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Moralidade administrativa: do conceito à efetivação. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 190, p. 1-44, 1992.

MOTTA FILHO, Marcelo Martins. Processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **Processo administrativo tributário**. 2.ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **Processo administrativo tributário**. 2.ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

PASTORELLO, Dirceu Antonio. Processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **Processo administrativo tributário**. 2.ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

POLETTI, Ronaldo. **Controle da constitucionalidade das leis**. 2. ed. Rio de Janeiro: [s. n.], 2000.

PONTES, Helenilson Cunha. Processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **Processo administrativo tributário**. 2.ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

PRAXEDES, Francisco de Assis. Processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **Processo administrativo tributário**. 2.ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

REIS, Palhares Moreira. O controle de constitucionalidade das leis na Constituição de 1988. In: **Revista de Informação Legislativa**. Brasília ano 29, n. 115, p. 151-178, jul./set. 1992.

ROCHA, Valdir de Oliveira. O princípio da moralidade no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **O Princípio da moralidade no direito tributário**. 2.ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

_____. Processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **Processo administrativo tributário**. 2.ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. O princípio da moralidade no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **O princípio da moralidade no direito tributário**. 2.ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

_____. Processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **Processo administrativo tributário**. 2.ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon. O princípio da moralidade no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **O princípio da moralidade no direito tributário**. 2.ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

SCAFF, Fernando Facury. Processo tributário e Estado Democrático de Direito. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **Processo administrativo tributário**. 2.ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

SOARES, Lucécia Martins. Poder executivo e inconstitucionalidade de leis. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, n. 39, p. 225-250.

SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. Processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **Processo administrativo tributário**. 2.ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

SOUZA JÚNIOR, Cezar Saldanha. *O Tribunal Constitucional como poder* : uma nova teoria da divisão dos poderes. São Paulo: Memória Jurídica, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. Moralidade e finanças públicas. In: DIREITO, Carlos Alberto Menezes (Org.). **Homenagem ao Prof. Caio Tácito**. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

_____. Processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **Processo administrativo tributário**. 2.ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. O princípio da moralidade no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) **O princípio da moralidade no direito tributário**. 2.ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998

VELOSO, Zeno. **Controle jurisdicional de constitucionalidade**: atualizado conforme as Leis 9.868 de 10/11/99 e 9.882 de 03/12/99. 2.ed. rev., atual. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

XAVIER, Alberto. **Princípios do processo administrativo e judicial tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

ANEXO A – LEI Nº 9.784, DE 29 DE JANEIRO DE 1999.¹³⁶

Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

CAPÍTULO I**DAS DISPOSIÇÕES GERAIS**

Art. 1º Esta Lei estabelece normas básicas sobre o processo administrativo no âmbito da Administração Federal direta e indireta, visando, em especial, à proteção dos direitos dos administrados e ao melhor cumprimento dos fins da Administração.

§ 1º Os preceitos desta Lei também se aplicam aos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário da União, quando no desempenho de função administrativa.

§ 2º Para os fins desta Lei, consideram-se:

I - órgão - a unidade de atuação integrante da estrutura da Administração direta e da estrutura da Administração indireta;

II - entidade - a unidade de atuação dotada de personalidade jurídica;

III - autoridade - o servidor ou agente público dotado de poder de decisão.

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

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

I - atuação conforme a lei e o Direito;

II - atendimento a fins de interesse geral, vedada a renúncia total ou parcial de poderes ou competências, salvo autorização em lei;

III - objetividade no atendimento do interesse público, vedada a promoção pessoal de agentes ou autoridades;

IV - atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé;

V - divulgação oficial dos atos administrativos, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas na Constituição;

¹³⁶ Texto obtido no endereço <<http://www.planalto.gov.br>>.

VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;

VII - indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão;

VIII – observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados;

IX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados;

X - garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio;

XI - proibição de cobrança de despesas processuais, ressalvadas as previstas em lei;

XII - impulsão, de ofício, do processo administrativo, sem prejuízo da atuação dos interessados;

XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação.

CAPÍTULO II

DOS DIREITOS DOS ADMINISTRADOS

Art. 3º O administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados:

I - ser tratado com respeito pelas autoridades e servidores, que deverão facilitar o exercício de seus direitos e o cumprimento de suas obrigações;

II - ter ciência da tramitação dos processos administrativos em que tenha a condição de interessado, ter vista dos autos, obter cópias de documentos neles contidos e conhecer as decisões proferidas;

III - formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente;

IV - fazer-se assistir, facultativamente, por advogado, salvo quando obrigatória a representação, por força de lei.

CAPÍTULO III

DOS DEVERES DO ADMINISTRADO

Art. 4º São deveres do administrado perante a Administração, sem prejuízo de outros previstos em ato normativo:

I - expor os fatos conforme a verdade;

II - proceder com lealdade, urbanidade e boa-fé;

III - não agir de modo temerário;

IV - prestar as informações que lhe forem solicitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos.

CAPÍTULO IV

DO INÍCIO DO PROCESSO

Art. 5º O processo administrativo pode iniciar-se de ofício ou a pedido de interessado.

Art. 6º O requerimento inicial do interessado, salvo casos em que for admitida solicitação oral, deve ser formulado por escrito e conter os seguintes dados:

I - órgão ou autoridade administrativa a que se dirige;

II - identificação do interessado ou de quem o represente;

III - domicílio do requerente ou local para recebimento de comunicações;

IV - formulação do pedido, com exposição dos fatos e de seus fundamentos;

V - data e assinatura do requerente ou de seu representante.

Parágrafo único. É vedada à Administração a recusa imotivada de recebimento de documentos, devendo o servidor orientar o interessado quanto ao suprimento de eventuais falhas.

Art. 7º Os órgãos e entidades administrativas deverão elaborar modelos ou formulários padronizados para assuntos que importem pretensões equivalentes.

Art. 8º Quando os pedidos de uma pluralidade de interessados tiverem conteúdo e fundamentos idênticos, poderão ser formulados em um único requerimento, salvo preceito legal em contrário.

CAPÍTULO V

DOS INTERESSADOS

Art. 9º São legitimados como interessados no processo administrativo:

I - pessoas físicas ou jurídicas que o iniciem como titulares de direitos ou interesses individuais ou no exercício do direito de representação;

II - aqueles que, sem terem iniciado o processo, têm direitos ou interesses que possam ser afetados pela decisão a ser adotada;

III - as organizações e associações representativas, no tocante a direitos e interesses coletivos;

IV - as pessoas ou as associações legalmente constituídas quanto a direitos ou interesses difusos.

Art. 10. São capazes, para fins de processo administrativo, os maiores de dezoito anos, ressalvada previsão especial em ato normativo próprio.

CAPÍTULO VI

DA COMPETÊNCIA

Art. 11. A competência é irrenunciável e se exerce pelos órgãos administrativos a que foi atribuída como própria, salvo os casos de delegação e avocação legalmente admitidos.

Art. 12. Um órgão administrativo e seu titular poderão, se não houver impedimento legal, delegar parte da sua competência a outros órgãos ou titulares, ainda que estes não lhe sejam hierarquicamente subordinados, quando for conveniente, em razão de circunstâncias de índole técnica, social, econômica, jurídica ou territorial.

Parágrafo único. O disposto no *caput* deste artigo aplica-se à delegação de competência dos órgãos colegiados aos respectivos presidentes.

Art. 13. Não podem ser objeto de delegação:

I - a edição de atos de caráter normativo;

II - a decisão de recursos administrativos;

III - as matérias de competência exclusiva do órgão ou autoridade.

Art. 14. O ato de delegação e sua revogação deverão ser publicados no meio oficial.

§ 1º O ato de delegação especificará as matérias e poderes transferidos, os limites da atuação do delegado, a duração e os objetivos da delegação e o recurso cabível, podendo conter ressalva de exercício da atribuição delegada.

§ 2º O ato de delegação é revogável a qualquer tempo pela autoridade delegante.

§ 3º As decisões adotadas por delegação devem mencionar explicitamente esta qualidade e considerar-se-ão editadas pelo delegado.

Art. 15. Será permitida, em caráter excepcional e por motivos relevantes devidamente justificados, a avocação temporária de competência atribuída a órgão hierarquicamente inferior.

Art. 16. Os órgãos e entidades administrativas divulgarão publicamente os locais das respectivas sedes e, quando conveniente, a unidade fundacional competente em matéria de interesse especial.

Art. 17. Inexistindo competência legal específica, o processo administrativo deverá ser iniciado perante a autoridade de menor grau hierárquico para decidir.

CAPÍTULO VII

DOS IMPEDIMENTOS E DA SUSPEIÇÃO

Art. 18. É impedido de atuar em processo administrativo o servidor ou autoridade que:

I - tenha interesse direto ou indireto na matéria;

II - tenha participado ou venha a participar como perito, testemunha ou representante, ou se tais situações ocorrem quanto ao cônjuge, companheiro ou parente e afins até o terceiro grau;

III - esteja litigando judicial ou administrativamente com o interessado ou respectivo cônjuge ou companheiro.

Art. 19. A autoridade ou servidor que incorrer em impedimento deve comunicar o fato à autoridade competente, abstando-se de atuar.

Parágrafo único. A omissão do dever de comunicar o impedimento constitui falta grave, para efeitos disciplinares.

Art. 20. Pode ser argüida a suspeição de autoridade ou servidor que tenha amizade íntima ou inimizade notória com algum dos interessados ou com os respectivos cônjuges, companheiros, parentes e afins até o terceiro grau.

Art. 21. O indeferimento de alegação de suspeição poderá ser objeto de recurso, sem efeito suspensivo.

CAPÍTULO VIII

DA FORMA, TEMPO E LUGAR DOS ATOS DO PROCESSO

Art. 22. Os atos do processo administrativo não dependem de forma determinada senão quando a lei expressamente a exigir.

§ 1º Os atos do processo devem ser produzidos por escrito, em vernáculo, com a data e o local de sua realização e a assinatura da autoridade responsável.

§ 2º Salvo imposição legal, o reconhecimento de firma somente será exigido quando houver dúvida de autenticidade.

§ 3º A autenticação de documentos exigidos em cópia poderá ser feita pelo órgão administrativo.

§ 4º O processo deverá ter suas páginas numeradas seqüencialmente e rubricadas.

Art. 23. Os atos do processo devem realizar-se em dias úteis, no horário normal de funcionamento da repartição na qual tramitar o processo.

Parágrafo único. Serão concluídos depois do horário normal os atos já iniciados, cujo adiamento prejudique o curso regular do procedimento ou cause dano ao interessado ou à Administração.

Art. 24. Inexistindo disposição específica, os atos do órgão ou autoridade responsável pelo processo e dos administrados que dele participem devem ser praticados no prazo de cinco dias, salvo motivo de força maior.

Parágrafo único. O prazo previsto neste artigo pode ser dilatado até o dobro, mediante comprovada justificação.

Art. 25. Os atos do processo devem realizar-se preferencialmente na sede do órgão, cientificando-se o interessado se outro for o local de realização.

CAPÍTULO IX

DA COMUNICAÇÃO DOS ATOS

Art. 26. O órgão competente perante o qual tramita o processo administrativo determinará a intimação do interessado para ciência de decisão ou a efetivação de diligências.

§ 1º A intimação deverá conter:

I - identificação do intimado e nome do órgão ou entidade administrativa;

II - finalidade da intimação;

III - data, hora e local em que deve comparecer;

IV - se o intimado deve comparecer pessoalmente, ou fazer-se representar;

V - informação da continuidade do processo independentemente do seu comparecimento;

VI - indicação dos fatos e fundamentos legais pertinentes.

§ 2º A intimação observará a antecedência mínima de três dias úteis quanto à data de comparecimento.

§ 3º A intimação pode ser efetuada por ciência no processo, por via postal com aviso de recebimento, por telegrama ou outro meio que assegure a certeza da ciência do interessado.

§ 4º No caso de interessados indeterminados, desconhecidos ou com domicílio indefinido, a intimação deve ser efetuada por meio de publicação oficial.

§ 5º As intimações serão nulas quando feitas sem observância das prescrições legais, mas o comparecimento do administrado supre sua falta ou irregularidade.

Art. 27. O desatendimento da intimação não importa o reconhecimento da verdade dos fatos, nem a renúncia a direito pelo administrado.

Parágrafo único. No prosseguimento do processo, será garantido direito de ampla defesa ao interessado.

Art. 28. Devem ser objeto de intimação os atos do processo que resultem para o interessado em imposição de deveres, ônus, sanções ou restrição ao exercício de direitos e atividades e os atos de outra natureza, de seu interesse.

CAPÍTULO X

DA INSTRUÇÃO

Art. 29. As atividades de instrução destinadas a averiguar e comprovar os dados necessários à tomada de decisão realizam-se de ofício ou mediante impulso do

órgão responsável pelo processo, sem prejuízo do direito dos interessados de propor atuações probatórias.

§ 1º O órgão competente para a instrução fará constar dos autos os dados necessários à decisão do processo.

§ 2º Os atos de instrução que exijam a atuação dos interessados devem realizar-se do modo menos oneroso para estes.

Art. 30. São inadmissíveis no processo administrativo as provas obtidas por meios ilícitos.

Art. 31. Quando a matéria do processo envolver assunto de interesse geral, o órgão competente poderá, mediante despacho motivado, abrir período de consulta pública para manifestação de terceiros, antes da decisão do pedido, se não houver prejuízo para a parte interessada.

§ 1º A abertura da consulta pública será objeto de divulgação pelos meios oficiais, a fim de que pessoas físicas ou jurídicas possam examinar os autos, fixando-se prazo para oferecimento de alegações escritas.

§ 2º O comparecimento à consulta pública não confere, por si, a condição de interessado do processo, mas confere o direito de obter da Administração resposta fundamentada, que poderá ser comum a todas as alegações substancialmente iguais.

Art. 32. Antes da tomada de decisão, a juízo da autoridade, diante da relevância da questão, poderá ser realizada audiência pública para debates sobre a matéria do processo.

Art. 33. Os órgãos e entidades administrativas, em matéria relevante, poderão estabelecer outros meios de participação de administrados, diretamente ou por meio de organizações e associações legalmente reconhecidas.

Art. 34. Os resultados da consulta e audiência pública e de outros meios de participação de administrados deverão ser apresentados com a indicação do procedimento adotado.

Art. 35. Quando necessária à instrução do processo, a audiência de outros órgãos ou entidades administrativas poderá ser realizada em reunião conjunta, com a participação de titulares ou representantes dos órgãos competentes, lavrando-se a respectiva ata, a ser juntada aos autos.

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.

Art. 38. O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo.

§ 1º Os elementos probatórios deverão ser considerados na motivação do relatório e da decisão.

§ 2º Somente poderão ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias.

Art. 39. Quando for necessária a prestação de informações ou a apresentação de provas pelos interessados ou terceiros, serão expedidas intimações para esse fim, mencionando-se data, prazo, forma e condições de atendimento.

Parágrafo único. Não sendo atendida a intimação, poderá o órgão competente, se entender relevante a matéria, suprir de ofício a omissão, não se eximindo de proferir a decisão.

Art. 40. Quando dados, atuações ou documentos solicitados ao interessado forem necessários à apreciação de pedido formulado, o não atendimento no prazo fixado pela Administração para a respectiva apresentação implicará arquivamento do processo.

Art. 41. Os interessados serão intimados de prova ou diligência ordenada, com antecedência mínima de três dias úteis, mencionando-se data, hora e local de realização.

Art. 42. Quando deva ser obrigatoriamente ouvido um órgão consultivo, o parecer deverá ser emitido no prazo máximo de quinze dias, salvo norma especial ou comprovada necessidade de maior prazo.

§ 1º Se um parecer obrigatório e vinculante deixar de ser emitido no prazo fixado, o processo não terá seguimento até a respectiva apresentação, responsabilizando-se quem der causa ao atraso.

§ 2º Se um parecer obrigatório e não vinculante deixar de ser emitido no prazo fixado, o processo poderá ter prosseguimento e ser decidido com sua dispensa, sem prejuízo da responsabilidade de quem se omitiu no atendimento.

Art. 43. Quando por disposição de ato normativo devam ser previamente obtidos laudos técnicos de órgãos administrativos e estes não cumprirem o encargo no prazo assinalado, o órgão responsável pela instrução deverá solicitar laudo técnico de outro órgão dotado de qualificação e capacidade técnica equivalentes.

Art. 44. Encerrada a instrução, o interessado terá o direito de manifestar-se no prazo máximo de dez dias, salvo se outro prazo for legalmente fixado.

Art. 45. Em caso de risco iminente, a Administração Pública poderá motivadamente adotar providências acauteladoras sem a prévia manifestação do interessado.

Art. 46. Os interessados têm direito à vista do processo e a obter certidões ou cópias reprográficas dos dados e documentos que o integram, ressalvados os dados e

documentos de terceiros protegidos por sigilo ou pelo direito à privacidade, à honra e à imagem.

Art. 47. O órgão de instrução que não for competente para emitir a decisão final elaborará relatório indicando o pedido inicial, o conteúdo das fases do procedimento e formulará proposta de decisão, objetivamente justificada, encaminhando o processo à autoridade competente.

CAPÍTULO XI

DO DEVER DE DECIDIR

Art. 48. A Administração tem o dever de explicitamente emitir decisão nos processos administrativos e sobre solicitações ou reclamações, em matéria de sua competência.

Art. 49. Concluída a instrução de processo administrativo, a Administração tem o prazo de até trinta dias para decidir, salvo prorrogação por igual período expressamente motivada.

CAPÍTULO XII

DA MOTIVAÇÃO

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

- I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;
- II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;
- III - decidam processos administrativos de concurso ou seleção pública;
- IV - dispensem ou declarem a inexigibilidade de processo licitatório;
- V - decidam recursos administrativos;
- VI - decorram de reexame de ofício;
- VII - deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais;
- VIII - importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação de ato administrativo.

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

§ 2º Na solução de vários assuntos da mesma natureza, pode ser utilizado meio mecânico que reproduza os fundamentos das decisões, desde que não prejudique direito ou garantia dos interessados.

§ 3º A motivação das decisões de órgãos colegiados e comissões ou de decisões orais constará da respectiva ata ou de termo escrito.

CAPÍTULO XIII

DA DESISTÊNCIA E OUTROS CASOS DE EXTINÇÃO DO PROCESSO

Art. 51. O interessado poderá, mediante manifestação escrita, desistir total ou parcialmente do pedido formulado ou, ainda, renunciar a direitos disponíveis.

§ 1º Havendo vários interessados, a desistência ou renúncia atinge somente quem a tenha formulado.

§ 2º A desistência ou renúncia do interessado, conforme o caso, não prejudica o prosseguimento do processo, se a Administração considerar que o interesse público assim o exige.

Art. 52. O órgão competente poderá declarar extinto o processo quando exaurida sua finalidade ou o objeto da decisão se tornar impossível, inútil ou prejudicado por fato superveniente.

CAPÍTULO XIV

DA ANULAÇÃO, REVOGAÇÃO E CONVALIDAÇÃO

Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.

Art. 54. O direito da Administração de anular os atos administrativos de que decorram efeitos favoráveis para os destinatários decai em cinco anos, contados da data em que foram praticados, salvo comprovada má-fé.

§ 1º No caso de efeitos patrimoniais contínuos, o prazo de decadência contar-se-á da percepção do primeiro pagamento.

§ 2º Considera-se exercício do direito de anular qualquer medida de autoridade administrativa que importe impugnação à validade do ato.

Art. 55. Em decisão na qual se evidencie não acarretarem lesão ao interesse público nem prejuízo a terceiros, os atos que apresentarem defeitos sanáveis poderão ser convalidados pela própria Administração.

CAPÍTULO XV

DO RECURSO ADMINISTRATIVO E DA REVISÃO

Art. 56. Das decisões administrativas cabe recurso, em face de razões de legalidade e de mérito.

§ 1º O recurso será dirigido à autoridade que proferiu a decisão, a qual, se não a reconsiderar no prazo de cinco dias, o encaminhará à autoridade superior.

§ 2º Salvo exigência legal, a interposição de recurso administrativo independe de caução.

Art. 57. O recurso administrativo tramitará no máximo por três instâncias administrativas, salvo disposição legal diversa.

Art. 58. Têm legitimidade para interpor recurso administrativo:

I - os titulares de direitos e interesses que forem parte no processo;

II - aqueles cujos direitos ou interesses forem indiretamente afetados pela decisão recorrida;

III - as organizações e associações representativas, no tocante a direitos e interesses coletivos;

IV - os cidadãos ou associações, quanto a direitos ou interesses difusos.

Art. 59. Salvo disposição legal específica, é de dez dias o prazo para interposição de recurso administrativo, contado a partir da ciência ou divulgação oficial da decisão recorrida.

§ 1º Quando a lei não fixar prazo diferente, o recurso administrativo deverá ser decidido no prazo máximo de trinta dias, a partir do recebimento dos autos pelo órgão competente.

§ 2º O prazo mencionado no parágrafo anterior poderá ser prorrogado por igual período, ante justificativa explícita.

Art. 60. O recurso interpõe-se por meio de requerimento no qual o recorrente deverá expor os fundamentos do pedido de reexame, podendo juntar os documentos que julgar convenientes.

Art. 61. Salvo disposição legal em contrário, o recurso não tem efeito suspensivo.

Parágrafo único. Havendo justo receio de prejuízo de difícil ou incerta reparação decorrente da execução, a autoridade recorrida ou a imediatamente superior poderá, de ofício ou a pedido, dar efeito suspensivo ao recurso.

Art. 62. Interposto o recurso, o órgão competente para dele conhecer deverá intimar os demais interessados para que, no prazo de cinco dias úteis, apresentem alegações.

Art. 63. O recurso não será conhecido quando interposto:

I - fora do prazo;

II - perante órgão incompetente;

III - por quem não seja legitimado;

IV - após exaurida a esfera administrativa.

§ 1º Na hipótese do inciso II, será indicada ao recorrente a autoridade competente, sendo-lhe devolvido o prazo para recurso.

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

Art. 64. O órgão competente para decidir o recurso poderá confirmar, modificar, anular ou revogar, total ou parcialmente, a decisão recorrida, se a matéria for de sua competência.

Parágrafo único. Se da aplicação do disposto neste artigo puder decorrer gravame à situação do recorrente, este deverá ser cientificado para que formule suas alegações antes da decisão.

Art. 65. Os processos administrativos de que resultem sanções poderão ser revistos, a qualquer tempo, a pedido ou de ofício, quando surgirem fatos novos ou circunstâncias relevantes suscetíveis de justificar a inadequação da sanção aplicada.

Parágrafo único. Da revisão do processo não poderá resultar agravamento da sanção.

CAPÍTULO XVI

DOS PRAZOS

Art. 66. Os prazos começam a correr a partir da data da cientificação oficial, excluindo-se da contagem o dia do começo e incluindo-se o do vencimento.

§ 1º Considera-se prorrogado o prazo até o primeiro dia útil seguinte se o vencimento cair em dia em que não houver expediente ou este for encerrado antes da hora normal.

§ 2º Os prazos expressos em dias contam-se de modo contínuo.

§ 3º Os prazos fixados em meses ou anos contam-se de data a data. Se no mês do vencimento não houver o dia equivalente àquele do início do prazo, tem-se como termo o último dia do mês.

Art. 67. Salvo motivo de força maior devidamente comprovado, os prazos processuais não se suspendem.

CAPÍTULO XVII

DAS SANÇÕES

Art. 68. As sanções, a serem aplicadas por autoridade competente, terão natureza pecuniária ou consistirão em obrigação de fazer ou de não fazer, assegurado sempre o direito de defesa.

CAPÍTULO XVIII

DAS DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 69. Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei.

Art. 70. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília 29 de janeiro de 1999; 178º da Independência e 111º da República.

FERNANDO HENRIQUE CARDOSO

Renan Calheiros

Paulo Paiva

ANEXO B - DECRETO Nº 70.235, DE 6 DE MARÇO DE 1972.¹³⁷

Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, usando das atribuições que lhe confere o artigo 81, item III, da Constituição e tendo em vista o disposto no artigo 2º do Decreto-Lei n. 822, de 5 de setembro de 1969, decreta:

DISPOSIÇÃO PRELIMINAR

Art. 1º Este Decreto rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União e o de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal.

CAPÍTULO I**Do Processo Fiscal****SEÇÃO I****Dos Atos e Termos Processuais**

Art. 2º Os atos e termos processuais, quando a lei não prescrever forma determinada, conterão somente o indispensável à sua finalidade, sem espaço em branco, e sem entrelinhas, rasuras ou emendas não ressalvadas.

Parágrafo único. Os atos e termos processuais a que se refere o caput deste artigo poderão ser encaminhados de forma eletrônica ou apresentados em meio magnético ou equivalente, conforme disciplinado em ato da administração tributária. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

Art. 3º A autoridade local fará realizar, no prazo de trinta dias, os atos processuais que devam ser praticados em sua jurisdição, por solicitação de outra autoridade preparadora ou julgadora.

Art. 4º Salvo disposição em contrário, o servidor executará os atos processuais no prazo de oito dias.

SEÇÃO II**Dos Prazos**

Art. 5º Os prazos serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento.

Parágrafo único. Os prazos só se iniciam ou vencem no dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.

Art. 6º (Revogado pela Lei nº 8.748, de 1993)

¹³⁷ Texto obtido no endereço <<http://www.planalto.gov.br>>.

SEÇÃO III

Do Procedimento

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: (Vide Decreto nº 3.724, de 2001)

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.

Art. 8º Os termos decorrentes de atividade fiscalizadora serão lavrados, sempre que possível, em livro fiscal, extraíndo-se cópia para anexação ao processo; quando não lavrados em livro, entregar-se-á cópia autenticada à pessoa sob fiscalização.

Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 1º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 2º Os procedimentos de que tratam este artigo e o art. 7º, serão válidos, mesmo que formalizados por servidor competente de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º A formalização da exigência, nos termos do parágrafo anterior, previne a jurisdição e prorroga a competência da autoridade que dela primeiro conhecer. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

Art. 12. O servidor que verificar a ocorrência de infração à legislação tributária federal e não for competente para formalizar a exigência, comunicará o fato, em representação circunstanciada, a seu chefe imediato, que adotará as providências necessárias.

Art. 13. A autoridade preparadora determinará que seja informado, no processo, se o infrator é reincidente, conforme definição da lei específica, se essa circunstância não tiver sido declarada na formalização da exigência.

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Parágrafo único. Na hipótese de devolução do prazo para impugnação do agravamento da exigência inicial, decorrente de decisão de primeira instância, o prazo para apresentação de nova impugnação, começará a fluir a partir da ciência dessa decisão. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 1º Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados.(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 2º Os prazos para realização de diligência ou perícia poderão ser prorrogados, a juízo da autoridade. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 19. (Revogado pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 20. No âmbito da Secretaria da Receita Federal, a designação de servidor para proceder aos exames relativos a diligências ou perícias recairá sobre Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 21. Não sendo cumprida nem impugnada a exigência, a autoridade preparadora declarará a revelia, permanecendo o processo no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 1º No caso de impugnação parcial, não cumprida a exigência relativa à parte não litigiosa do crédito, o órgão preparador, antes da remessa dos autos a julgamento, providenciará a formação de autos apartados para a imediata cobrança da parte não contestada, consignando essa circunstância no processo original. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 2º A autoridade preparadora, após a declaração de revelia e findo o prazo previsto no caput deste artigo, procederá, em relação às mercadorias e outros bens perdidos em razão de exigência não impugnada, na forma do art. 63. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º Esgotado o prazo de cobrança amigável sem que tenha sido pago o crédito tributário, o órgão preparador declarará o sujeito passivo devedor remisso e encaminhará o processo à autoridade competente para promover a cobrança executiva.

§ 4º O disposto no parágrafo anterior aplicar-se-á aos casos em que o sujeito passivo não cumprir as condições estabelecidas para a concessão de moratória.

Art. 22. O processo será organizado em ordem cronológica e terá suas folhas numeradas e rubricadas.

SEÇÃO IV

Da Intimação

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo. (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 1º Quando resultar improfícuo um dos meios previstos no caput deste artigo, a intimação poderá ser feita por edital publicado: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

I - no endereço da administração tributária na internet; (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

II - em dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação; ou (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

III - uma única vez, em órgão da imprensa oficial local. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 2º Considera-se feita a intimação:

I - na data da ciência do intimado ou da declaração de quem fizer a intimação, se pessoal;

II - no caso do inciso II do *caput* deste artigo, na data do recebimento ou, se omitida, quinze dias após a data da expedição da intimação; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

III - se por meio eletrônico, 15 (quinze) dias contados da data registrada: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

a) no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

b) no meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo; (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

IV - 15 (quinze) dias após a publicação do edital, se este for o meio utilizado. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 3º Os meios de intimação previstos nos incisos do caput deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; e (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

II - o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 5º O endereço eletrônico de que trata este artigo somente será implementado com expresso consentimento do sujeito passivo, e a administração tributária informá-lo-á as normas e condições de sua utilização e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 6º As alterações efetuadas por este artigo serão disciplinadas em ato da administração tributária. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

SEÇÃO V

Da Competência

Art. 24. O preparo do processo compete à autoridade local do órgão encarregado da administração do tributo.

Art. 25. O julgamento do processo compete: (Vide: Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, Decreto nº 2.562, de 1998 e Medida Provisória nº 232, de 2004)

I - em primeira instância: (Vide: Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001 e Medida Provisória nº 232, de 2004)

a) aos Delegados da Receita Federal, titulares de Delegacias especializadas nas atividades concernentes a julgamento de processos, quanto aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (Vide Lei nº 11.119, de 2005)

b) às autoridades mencionadas na legislação de cada um dos demais tributos ou, na falta dessa indicação, aos chefes da projeção regional ou local da entidade que administra o tributo, conforme for por ela estabelecido. (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

II - em segunda instância, aos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, com a ressalva prevista no inciso III do § 1º. (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

§ 1º Os Conselhos de Contribuintes julgarão os recursos, de ofício e voluntário, de decisão de primeira instância, observada a seguinte competência por matéria:

I - 1º Conselho de Contribuintes: Imposto sobre Renda e Proventos de qualquer Natureza; Imposto sobre Lucro Líquido (ISLL); Contribuição sobre o Lucro Líquido; Contribuições para o Programa de Integração Social (PIS), para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), para o Fundo de Investimento Social, (Finsocial) e para o financiamento da Seguridade Social (Cofins), instituídas, respectivamente, pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, pelo Decreto-Lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, e pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, com as alterações posteriores; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

II - 2º Conselho de Contribuintes: Imposto sobre Produtos Industrializados; (Vide Decreto nº 2.562, de 1998)

III - 3º Conselho de Contribuintes: tributos estaduais e municipais que competem à União nos Territórios e demais tributos federais, salvo os incluídos na competência julgadora de outro órgão da administração federal;

IV - 4º Conselho de Contribuintes: Imposto sobre a Importação, Imposto sobre a Exportação e demais tributos aduaneiros, e infrações cambiais relacionadas com a importação ou a exportação.

§ 2º Cada Conselho julgará ainda a matéria referente a adicionais e empréstimos compulsórios arrecadados com os tributos de sua competência.

§ 3º O 4º Conselho de Contribuintes terá sua competência prorrogada para decidir matéria relativa ao Imposto sobre Produtos Industrializados, quando se tratar de recursos que versem falta de pagamento desse imposto, apurada em despacho aduaneiro ou em ato de revisão de declaração de importação.

§ 4º O recurso voluntário interposto de decisão das Câmaras dos Conselhos de Contribuintes no julgamento de recurso de ofício será decidido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 5º (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

Art. 26. Compete ao Ministro da Fazenda, em instância especial:

I - julgar recursos de decisões dos Conselhos de Contribuintes, interpostos pelos Procuradores Representantes da Fazenda junto aos mesmos Conselhos;

II - decidir sobre as propostas de aplicação de equidade apresentadas pelos Conselhos de Contribuintes.

Art. 26-A. A Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda - CSRF poderá, por iniciativa de seus membros, dos Presidentes dos Conselhos de Contribuintes, do Secretário da Receita Federal ou do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovar proposta de súmula de suas decisões reiteradas e uniformes. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 1º De acordo com a matéria que constitua o seu objeto, a súmula será apreciada por uma das Turmas ou pelo Pleno da CSRF. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 2º A súmula que obtiver 2/3 (dois terços) dos votos da Turma ou do Pleno será submetida ao Ministro de Estado da Fazenda, após parecer favorável da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, ouvida a Receita Federal do Brasil. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 3º Após a aprovação do Ministro de Estado da Fazenda e publicação no Diário Oficial da União, a súmula terá efeito vinculante em relação à Administração Tributária Federal e, no âmbito do processo administrativo, aos contribuintes. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 4º A súmula poderá ser revista ou cancelada por propostas dos Presidentes e Vice-Presidentes dos Conselhos de Contribuintes, do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou do Secretário da Receita Federal, obedecidos os procedimentos previstos para a sua edição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 5º Os procedimentos de que trata este artigo serão disciplinados nos regimentos internos dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

SEÇÃO VI

Do Julgamento em Primeira Instância

Art. 27. Os processos remetidos para apreciação da autoridade julgadora de primeira instância deverão ser qualificados e identificados, tendo prioridade no julgamento aqueles em que estiverem presentes as circunstâncias de crime contra a ordem tributária ou de elevado valor, este definido em ato do Ministro de Estado da Fazenda. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Parágrafo único. Os processos serão julgados na ordem e nos prazos estabelecidos em ato do Secretário da Receita Federal, observada a prioridade de que trata o *caput* deste artigo. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Art. 30. Os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a improcedência desses laudos ou pareceres.

§ 1º Não se considera como aspecto técnico a classificação fiscal de produtos.

§ 2º A existência no processo de laudos ou pareceres técnicos não impede a autoridade julgadora de solicitar outros a qualquer dos órgãos referidos neste artigo.

§ 3º Atribuir-se-á eficácia aos laudos e pareceres técnicos sobre produtos, exarados em outros processos administrativos fiscais e trasladados mediante certidão de inteiro teor ou cópia fiel, nos seguintes casos: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) quando tratarem de produtos originários do mesmo fabricante, com igual denominação, marca e especificação; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) quando tratarem de máquinas, aparelhos, equipamentos, veículos e outros produtos complexos de fabricação em série, do mesmo fabricante, com iguais especificações, marca e modelo. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 32. As inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculos existentes na decisão poderão ser corrigidos de ofício ou a requerimento do sujeito passivo.

Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

§ 1º No caso de provimento a recurso de ofício, o prazo para interposição de recurso voluntário começará a fluir da ciência, pelo sujeito passivo, da decisão proferida no julgamento do recurso de ofício. (Incluído pela Lei nº 10.522, de 2002)

§ 2º Em qualquer caso, o recurso voluntário somente terá seguimento se o recorrente arrolar bens e direitos de valor equivalente a 30% (trinta por cento) da exigência fiscal definida na decisão, limitado o arrolamento, sem prejuízo do seguimento do recurso, ao total do ativo permanente se pessoa jurídica ou ao patrimônio se pessoa física. (Incluído pela Lei nº 10.522, de 2002)

§ 3º O arrolamento de que trata o § 2º será realizado preferencialmente sobre bens imóveis. (Incluído pela Lei nº 10.522, de 2002)

§ 4º O Poder Executivo editará as normas regulamentares necessárias à operacionalização do arrolamento previsto no § 2º. (Incluído pela Lei nº 10.522, de 2002)

Art. 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão:

I - exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

II - deixar de aplicar pena de perda de mercadorias ou outros bens cominada à infração denunciada na formalização da exigência.

§ 1º O recurso será interposto mediante declaração na própria decisão.

§ 2º Não sendo interposto o recurso, o servidor que verificar o fato representará à autoridade julgadora, por intermédio de seu chefe imediato, no sentido de que seja observada aquela formalidade.

Art. 35. O recurso, mesmo perempto, será encaminhado ao órgão de segunda instância, que julgará a perempção.

Art. 36. Da decisão de primeira instância não cabe pedido de reconsideração.

SEÇÃO VII

Do Julgamento em Segunda Instância

Art. 37. O julgamento nos Conselhos de Contribuintes far-se-á conforme dispuserem seus regimentos internos.

§ 1º (Revogado pelo Decreto nº 83.304, de 1979)

§ 2º O órgão preparador dará ciência ao sujeito passivo da decisão do Conselho de Contribuintes, intimando-o, quando for o caso, a cumprí-la, no prazo de trinta dias, ressalvado o disposto no parágrafo seguinte.

§ 3º Caberá pedido de reconsideração, com efeito suspensivo, no prazo de trinta dias, contados da ciência:

I - de decisão que der provimento a recurso de ofício;

II - de decisão que negar provimento, total ou parcialmente, a recurso voluntário.

Art. 38. O julgamento em outros órgãos da administração federal far-se-á de acordo com a legislação própria, ou, na sua falta, conforme dispuser o órgão que administra o tributo.

SEÇÃO VIII

Do Julgamento em Instância Especial

Art. 39. Não cabe pedido de reconsideração de ato do Ministro da Fazenda que julgar ou decidir as matérias de sua competência.

Art. 40. As propostas de aplicação de equidade apresentadas pelos Conselhos de Contribuintes atenderão às características pessoais ou materiais da espécie julgada e serão restritas à dispensa total ou parcial de penalidade pecuniária, nos casos em que não houver reincidência nem sonegação, fraude ou conluio.

Art. 41. O órgão preparador dará ciência ao sujeito passivo da decisão do Ministro da Fazenda, intimando-o, quando for o caso, a cumprí-la, no prazo de trinta dias.

SEÇÃO IX

Da Eficácia e Execução das Decisões

Art. 42. São definitivas as decisões:

I - de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;

II - de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição;

III - de instância especial.

Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.

Art. 43. A decisão definitiva contrária ao sujeito passivo será cumprida no prazo para cobrança amigável fixado no artigo 21, aplicando-se, no caso de descumprimento, o disposto no § 3º do mesmo artigo.

§ 1º A quantia depositada para evitar a correção monetária do crédito tributário ou para liberar mercadorias será convertida em renda se o sujeito passivo não comprovar, no prazo legal, a propositura de ação judicial.

§ 2º Se o valor depositado não for suficiente para cobrir o crédito tributário, aplicar-se-á à cobrança do restante o disposto no caput deste artigo; se exceder o exigido, a autoridade promoverá a restituição da quantia excedente, na forma da legislação específica.

§ 3º (Vide Medida Provisória nº 2.176-79, de 2001)

a) (Vide Medida Provisória nº 2.176-79, de 2001)

b) (Vide Medida Provisória nº 2.176-79, de 2001)

§ 4º (Vide Medida Provisória nº 2.176-79, de 2001)

Art. 44. A decisão que declarar a perda de mercadoria ou outros bens será executada pelo órgão preparador, findo o prazo previsto no artigo 21, segundo dispuser a legislação aplicável.

Art. 45. No caso de decisão definitiva favorável ao sujeito passivo, cumpre à autoridade preparadora exonerá-lo, de ofício, dos gravames decorrentes do litígio.

CAPÍTULO II

Do Processo da Consulta

Art. 46. O sujeito passivo poderá formular consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado.

Parágrafo único. Os órgãos da administração pública e as entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais também poderão formular consulta.

Art. 47. A consulta deverá ser apresentada por escrito, no domicílio tributário do consulente, ao órgão local da entidade incumbida de administrar o tributo sobre que versa.

Art. 48. Salvo o disposto no artigo seguinte, nenhum procedimento fiscal será instaurado contra o sujeito passivo relativamente à espécie consultada, a partir da apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à data da ciência:

I - de decisão de primeira instância da qual não haja sido interposto recurso;

II - de decisão de segunda instância.

Art. 49. A consulta não suspende o prazo para recolhimento de tributo, retido na fonte ou autolancado antes ou depois de sua apresentação, nem o prazo para apresentação de declaração de rendimentos.

Art. 50. A decisão de segunda instância não obriga ao recolhimento de tributo que deixou de ser retido ou autolancado após a decisão reformada e de acordo com a orientação desta, no período compreendido entre as datas de ciência das duas decisões.

Art. 51. No caso de consulta formulada por entidade representativa de categoria econômica ou profissional, os efeitos referidos no artigo 48 só alcançam seus associados ou filiados depois de cientificado o consulente da decisão.

Art. 52. Não produzirá efeito a consulta formulada:

I - em desacordo com os artigos 46 e 47;

II - por quem tiver sido intimado a cumprir obrigação relativa ao fato objeto da consulta;

III - por quem estiver sob procedimento fiscal iniciado para apurar fatos que se relacionem com a matéria consultada;

IV - quando o fato já houver sido objeto de decisão anterior, ainda não modificada, proferida em consulta ou litígio em que tenha sido parte o consulente;

V - quando o fato estiver disciplinado em ato normativo, publicado antes de sua apresentação;

VI - quando o fato estiver definido ou declarado em disposição literal de lei;

VII - quando o fato for definido como crime ou contravenção penal;

VIII - quando não descrever, completa ou exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução salvo se a inexatidão ou omissão for escusável, a critério da autoridade julgadora.

Art. 53. O preparo do processo compete ao órgão local da entidade encarregada da administração do tributo.

Art. 54. O julgamento compete:

I - Em primeira instância:

a) aos Superintendentes Regionais da Receita Federal, quanto aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, atendida, no julgamento, a orientação emanada dos atos normativos da Coordenação do Sistema de Tributação;

b) às autoridades referidas na alínea b do inciso I do artigo 25.

II - Em segunda instância:

a) ao Coordenador do Sistema de Tributação, da Secretaria da Receita Federal, salvo quanto aos tributos incluídos na competência julgadora de outro órgão da administração federal;

b) à autoridade mencionada na legislação dos tributos, ressalvados na alínea precedente ou, na falta dessa indicação, à que for designada pela entidade que administra o tributo.

III - Em instância única, ao Coordenador do Sistema de Tributação, quanto às consultas relativas aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal e formuladas:

a) sobre classificação fiscal de mercadorias;

b) pelos órgãos centrais da administração pública;

c) por entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais, de âmbito nacional.

Art. 55. Compete à autoridade julgadora declarar a ineficácia da Consulta.

Art. 56. Cabe recurso voluntário, com efeito suspensivo, de decisão de primeira instância, dentro de trinta dias contados da ciência.

Art. 57. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício de decisão favorável ao consulente.

Art. 58. Não cabe pedido de reconsideração de decisão proferida em processo de consulta, inclusive da que declarar a sua ineficácia.

CAPÍTULO III

Das Nulidades

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

CAPÍTULO IV

Disposições Finais e Transitórias

Art. 62. Durante a vigência de medida judicial que determinar a suspensão da cobrança, do tributo não será instaurado procedimento fiscal contra o sujeito passivo favorecido pela decisão, relativamente, à matéria sobre que versar a ordem de suspensão. (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

Parágrafo único. Se a medida referir-se a matéria objeto de processo fiscal, o curso deste não será suspenso, exceto quanto aos atos executórios. (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

Art. 63. A destinação de mercadorias ou outros bens apreendidos ou dados em garantia de pagamento do crédito tributário obedecerá às normas estabelecidas na legislação aplicável.

Art. 64. Os documentos que instruem o processo poderão ser restituídos, em qualquer fase, a requerimento do sujeito passivo, desde que a medida não prejudique a instrução e deles fique cópia autenticada no processo.

Art. 65. O disposto neste Decreto não prejudicará a validade dos atos praticados na vigência da legislação anterior.

§ 1º O preparo dos processos em curso, até a decisão de primeira instância, continuará regido pela legislação precedente.

§ 2º Não se modificarão os prazos iniciados antes da entrada em vigor deste Decreto.

Art. 66. O Conselho Superior de Tarifa passa a denominar-se 4º Conselho de Contribuintes.

Art. 67. Os Conselhos de Contribuintes, no prazo de noventa dias, adaptarão seus regimentos internos às disposições deste Decreto.

Art. 68. Revogam-se as disposições em contrário.

Brasília, 6 de março de 1972; 151º da Independência e 84º da República.

EMÍLIO G. MÉDICI

Antônio Delfim Netto

ANEXO C - DECRETO Nº 2.346, DE 10 DE OUTUBRO DE 1997¹³⁸

Consolida normas de procedimentos a serem observadas pela Administração Pública Federal em razão de decisões judiciais, regulamenta os dispositivos legais que menciona, e dá outras providências.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso da atribuição que lhe confere o art. 84, incisos IV e VI, da Constituição, e tendo em vista o disposto nos arts. 131 da Lei nº 8 213, de 24 de julho de 1991, alterada pela Medida Provisória nº 1.523-12, de 25 de setembro de 1997, [77 da Lei nº 9 430, de 27 de dezembro de 1996](#), e 1º a 4º da Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997,

DECRETA:

CAPÍTULO I**DAS DISPOSIÇÕES GERAIS**

Art. 1º As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos aos procedimentos estabelecidos neste Decreto.

§ 1º Transitada em julgado decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, em ação direta, a decisão, dotada de eficácia ex tunc, produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional, salvo se o ato praticado com base na lei ou ato normativo inconstitucional não mais for suscetível de revisão administrativa ou judicial.

§ 2º O disposto no parágrafo anterior aplica-se, igualmente, à lei ou ao ato normativo que tenha sua inconstitucionalidade proferida, incidentalmente, pelo Supremo Tribunal Federal, após a suspensão de sua execução pelo Senado Federal.

§ 3º O Presidente da República, mediante proposta de Ministro de Estado, dirigente de órgão integrante da Presidência da República ou do Advogado-Geral da União, poderá autorizar a extensão dos efeitos jurídicos de decisão proferida em caso concreto.

Art. 1º-A. Concedida cautelar em ação direta de inconstitucionalidade contra lei ou ato normativo federal, ficará também suspensa a aplicação dos atos normativos regulamentadores da disposição questionada. ([Artigo incluído pelo Decreto nº 3.001, de 26.3.1999](#))

Parágrafo único. Na hipótese do caput, relativamente a matéria tributária, aplica-se o disposto no art. 151, inciso IV, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, às normas regulamentares e complementares. ([Parágrafo incluído pelo Decreto nº 3.001, de 26.3.1999](#))

¹³⁸ Texto obtido no endereço <<http://www.planalto.gov.br>>.

Art. 2º Firmada jurisprudência pelos Tribunais Superiores, a Advocacia-Geral da União expedirá súmula a respeito da matéria, cujo enunciado deve ser publicado no Diário Oficial da União, em conformidade com o disposto no art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

Art. 3º À vista das súmulas de que trata o artigo anterior, o Advogado-Geral da União poderá dispensar a propositura de ações ou a interposição de recursos judiciais.

Art. 4º Ficam o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, autorizados a determinar, no âmbito de suas competências e com base em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo, que:

I - não sejam constituídos ou que sejam retificados ou cancelados;

II - não sejam efetivadas inscrições de débitos em dívida ativa da União;

III - sejam revistos os valores já inscritos, para retificação ou cancelamento da respectiva inscrição;

IV - sejam formuladas desistências de ações de execução fiscal.

Parágrafo único. Na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Art. 5º Nas causas em que a representação da União competir à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, havendo manifestação jurisprudencial reiterada e uniforme e decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em suas respectivas áreas de competência, fica o Procurador-Geral da Fazenda Nacional autorizado a declarar, mediante parecer fundamentado, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, as matérias em relação às quais é de ser dispensada a apresentação de recursos.

Art. 6º O Instituto Nacional do Seguro Social - INSS poderá ser autorizado pelo Ministro de Estado da Previdência e Assistência Social, ouvida a Consultoria Jurídica, a desistir ou abster-se de propor ações e recursos em demandas judiciais sempre que a ação versar matéria sobre a qual haja declaração de inconstitucionalidade proferida pelo Supremo Tribunal Federal - STF, súmula ou jurisprudência consolidada do STF ou dos tribunais superiores.

§ 1º Na hipótese prevista no caput, o Ministro de Estado da Previdência e Assistência Social poderá determinar que os órgãos administrativos procedam à adequação de seus procedimentos à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal ou dos tribunais superiores.

§ 2º O Ministro de Estado da Previdência e Assistência Social, relativamente aos créditos previdenciários, com base em lei ou ato normativo federal declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, em ação processada e julgada originariamente ou mediante recurso extraordinário, conforme o caso, e ouvida a Consultoria Jurídica, poderá autorizar o INSS a:

- a) não constituí-los ou, se constituídos, revê-los, para a sua retificação ou cancelamento;
- b) não inscrevê-los em dívida ativa ou, se inscritos, revê-los, para a sua retificação ou cancelamento;
- c) abster-se de interpor recurso judicial ou a desistir de ação de execução fiscal.

CAPÍTULO II

DAS DISPOSIÇÕES ESPECIAIS

Art. 7º O Advogado-Geral da União e os dirigentes máximos das autarquias, das fundações e das empresas públicas federais poderão autorizar a realização de acordos ou transações, em juízo, para terminar o litígio, nas causas de valor até R\$50.000,00 (cinquenta mil reais), a não-propositura de ações e a não-interposição de recursos, assim como requerimento de extinção das ações em curso ou de desistência dos respectivos recursos judiciais, para a cobrança de créditos, atualizados, de valor igual ou inferior a R\$1.000,00 (mil reais), em que interessadas essas entidades na qualidade de autoras, rés, assistentes ou oponentes, nas condições aqui estabelecidas

§ 1º Quando a causa envolver valores superiores ao limite fixado no caput, o acordo ou a transação, sob pena de nulidade, dependerá de prévia e expressa autorização do Ministro de Estado ou do titular de Secretaria da Presidência da República a cuja área de competência estiver afeto o assunto no caso da União, ou da autoridade máxima da autarquia, da fundação ou da empresa pública.

§ 2º Não se aplica o disposto neste artigo às causas relativas ao patrimônio imobiliário da União e às de natureza fiscal.

Art. 8º O Advogado-Geral da União e os dirigentes máximos das autarquias, fundações ou empresas públicas federais poderão autorizar a realização de acordos, homologáveis pelo Juízo, nos autos dos processos ajuizados por essas entidades, para o recebimento de débitos de valores não superiores a R\$50.000,00 (cinquenta mil reais), em parcelas mensais e sucessivas até o máximo de trinta, observado o disposto no § 2º do artigo anterior.

§ 1º O saldo devedor será atualizado pelo índice de variação da Unidade Fiscal de Referência (UFIR), e sobre o valor da prestação mensal incidirão juros à taxa de doze por cento ao ano.

§ 2º Deixada de cumprir qualquer parcela, pelo prazo de trinta dias, instaurar-se-á o processo de execução ou nele se prosseguirá, pelo saldo.

Art. 9º As autoridades indicadas no caput do artigo anterior poderão concordar com pedido de desistência da ação, nas causas de quaisquer valores, desde que o autor renuncie expressamente ao direito sobre que se funda a ação, ressalvadas as de natureza fiscal, em que a competência será da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

CAPÍTULO III

DAS DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 10. Ao fim de cada trimestre, os órgãos e as entidades da Administração Pública Federal direta e indireta encaminharão ao Ministro de Estado da Justiça, com cópias para o Ministro de Estado Chefe da Casa Civil da Presidência da República e para o Advogado-Geral da União, relatório circunstanciado sobre a fiel execução deste Decreto.

Art. 11. Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 12 Ficam revogados os Decretos nºs 73.529, de 21 de janeiro de 1974, 1.601, de 23 de agosto de 1995, e 2.194, de 7 de abril de 1997.

Brasília, 10 de outubro de 1997; 176º da Independência e 109º da República.

FERNANDO HENRIQUE CARDOSO

Iris Rezende

Pedro Malan

Reinhold Stephanes

Clovis de Barros Carvalho

ANEXO D - REGIMENTO INTERNO DA CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS¹³⁹

CAPÍTULO I

Da Finalidade

Art. 1º A Câmara Superior de Recursos Fiscais, órgão colegiado julgante diretamente subordinado ao Ministro de Estado, tem por finalidade o julgamento administrativo, em instância especial, dos litígios fiscais incluídos na competência definida na Seção II do Capítulo II deste Regimento.

CAPÍTULO II

Da Organização

Seção I

Da Composição

Art. 2º A Câmara Superior de Recursos Fiscais tem a seguinte composição:

I - Pleno;

II - Primeira Turma;

III - Segunda Turma;

IV - Terceira Turma; e

V - Quarta Turma. **(Inciso incluído pelo art. 1º da Portaria MF nº 13, de 28/01/2005)**

Parágrafo único. O Pleno compõe-se dos Conselheiros integrantes das Turmas.

Art. 3º A Câmara Superior de Recursos Fiscais será integrada pelo Presidente e Vice-Presidente do Primeiro Conselho de Contribuintes na qualidade de Presidente e Vice-Presidente da Câmara, e ainda:

I - quando se reunir a Primeira Turma, pelos Presidentes e Vice-Presidentes das demais Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes, competentes para julgar os recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, tratando-se de

¹³⁹ Texto obtido no endereço <<http://www.conselhos.fazenda.gov.br>>.

matéria incluída no inciso I e parágrafo único do art. 7º do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes;

II - quando se reunir a Segunda Turma, pelos Presidentes e Vice-Presidentes das Câmaras do Segundo Conselho de Contribuintes, competentes para julgar os recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, tratando-se de matéria incluída no art. 8º do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes;

III - quando se reunir a Terceira Turma, pelos Presidentes e Vice-Presidentes das Câmaras do Terceiro Conselho de Contribuintes, competentes para julgar os recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, tratando-se de matéria incluída no art. 9º do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes; e

IV - quando se reunir a Quarta Turma, pelos Presidentes e Vice-Presidentes das Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes, competentes para julgar os recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, tratando-se de matéria incluída no inciso II e parágrafo único do art. 7º do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes. **(Redação dos incisos I a IV alterada pelo art. 1º da Portaria MF nº 13, de 28/01/2005)**

§ 1º Os membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais serão substituídos, nas suas faltas e impedimentos, pelos Conselheiros chamados a votar em primeiro e segundo lugares nas Câmaras a que pertencerem os ausentes, observada a representação paritária e o disposto no parágrafo seguinte.

§ 2º Na ausência do Presidente, cabe ao Vice-Presidente do Primeiro Conselho de Contribuintes a direção dos trabalhos; ocorrendo a ausência de ambos numa mesma sessão, assumirá a Presidência o Conselheiro mais antigo ou, no caso de igual antigüidade, o mais idoso.

Art. 4º Perderá o mandato o Conselheiro ou Suplente que:

I - retiver, além dos prazos legais ou regimentais, para relatar ou para redigir o acórdão do respectivo julgamento, mais de dez processos;

II - procrastinar, sem motivo justificado, o julgamento ou outros atos processuais ou praticar, no exercício da função, quaisquer atos de comprovado favorecimento;

III - deixar de comparecer, sem motivo justificado, a duas sessões consecutivas ou alternadas no prazo de um ano; e

IV - assumir cargo ou função fora do âmbito do Conselho a que pertencer, que impeça o exercício regular das atribuições de Conselheiro.

Parágrafo único. A perda do mandato será declarada pelo Ministro de Estado, atendendo à comunicação do Presidente da Câmara, ou às conclusões de inquérito administrativo que mande instaurar o Presidente, para apuração do fato referido no item II deste artigo.

Seção II

Da Competência

Art. 5º Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais julgar recurso especial interposto contra:

I - decisão não unânime de Câmara de Conselho de Contribuintes, quando for contrária à lei ou à evidência da prova; e

II - decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara de Conselho de Contribuintes ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

§ 1º No caso do inciso I, o recurso é privativo do Procurador da Fazenda Nacional; no caso do inciso II, sua interposição é facultada também ao sujeito passivo.

§ 2º Para o efeito da aplicação do inciso II deste artigo, entende-se como outra Câmara as que integram a atual estrutura dos Conselhos de Contribuintes ou as que vierem a integrá-la.

§ 3º Não caberá recurso especial de decisão de qualquer das Câmaras dos Conselhos que na apreciação de matéria preliminar decida pela anulação da decisão de primeira instância.

§ 4º No caso do inciso II, quando a divergência se der entre Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a matéria objeto da divergência será decidida pelo Pleno da própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

§ 5º Somente poderá ser objeto de apreciação e julgamento matéria prequestionada, cabendo ao recorrente demonstrá-la, com precisa indicação das peças processuais.

Art. 6º Ao Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais compete:

I - propor ao Ministro de Estado a modificação do Regimento Interno;

II - propor ao Ministro de Estado modificação na legislação tributária infra-legal;

III - representar, por intermédio do Presidente, ao Secretário da Receita Federal, sobre irregularidade verificada nos autos e ocorrida nos órgãos a este subordinados;

IV - dirimir conflitos de competência entre os Conselhos;

V - aprovar súmula de jurisprudência da Câmara; e

VI - deliberar sobre outros assuntos de interesse da Câmara.

§ 1º Compete às Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais corrigir erro material cometido no julgamento de recursos de sua competência.

§ 2º A proposta referida no inciso I deverá ser previamente aprovada em duas sessões consecutivas, pelo menos.

Seção III

Do Recurso Especial

Art. 7º O recurso especial deverá ser formalizado em petição dirigida ao Presidente da Câmara que houver prolatado a decisão recorrida e deverá ser apresentado por Procurador da Fazenda Nacional, no prazo de quinze dias, contado da vista oficial do acórdão, ou pelo sujeito passivo, em igual prazo, contado da data da ciência da decisão.

§ 1º Na hipótese de que trata o inciso I do art. 5º deste Regimento, o recurso deverá demonstrar, fundamentadamente, a contrariedade à lei ou à evidência da prova e, havendo matérias autônomas, o recurso especial alcançará apenas a parte da decisão não unânime contrária à Fazenda Nacional. **(Redação dada pelo art. 1º da Portaria MF nº 1.132, de 30/09/2002)**

§ 2º Na hipótese de que trata o inciso II do art. 5º deste Regimento, o recurso deverá ser protocolizado na repartição preparadora quando interposto pelo sujeito passivo e na Secretaria de Câmara quando interposto pelo Procurador da Fazenda Nacional credenciado, e demonstrar, fundamentadamente, a divergência argüida, indicando a decisão divergente e comprovando-a mediante a apresentação de cópia autenticada de seu inteiro teor ou de cópia da publicação em que tenha sido divulgada, ou mediante cópia de publicação de até duas ementas, cujos acórdãos serão examinados pelo Presidente da Câmara recorrida. **(Redação dada pelo art. 1º da Portaria MF nº 1.132, de 30/09/2002)**

§ 3º Não servirá de paradigma para a interposição do recurso de que trata o parágrafo anterior, acórdão que já tenha sido reformado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

§ 4º Interposto o recurso previsto no inciso II do artigo 5º, compete ao Presidente da Câmara recorrida, em despacho fundamentado, admiti-lo ou, caso não satisfeitos os pressupostos de sua admissibilidade, negar-lhe seguimento.

§ 5º Se a decisão contiver matérias autônomas, a admissão poderá ser parcial, sendo facultada a interposição de agravo nos termos do artigo 9º.

Art. 8º O despacho que admitir recurso especial interposto por Procurador da Fazenda Nacional será juntado aos autos, que serão encaminhados à repartição preparadora para ciência do sujeito passivo, assegurando-se-lhe o prazo de quinze dias para oferecer contra-razões ou recorrer da parte que lhe foi desfavorável, em igual prazo.

§ 1º Quando se tratar de recurso a que se refere o inciso II do artigo 5º, interposto pelo sujeito passivo, serão os autos presentes ao Procurador da Fazenda Nacional credenciado junto ao Conselho a que pertencer a Câmara recorrida, para oferecimento de contra-razões, em igual prazo.

§ 2º Findo o prazo a que se refere este artigo, os autos serão encaminhados à Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Art. 9º Cabe agravo do despacho que negar seguimento ao recurso especial.

§ 1º O reexame de admissibilidade de recurso especial será requerido em petição dirigida ao Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no prazo de cinco dias contado da ciência do despacho que lhe negou seguimento.

§ 2º Não cabe pedido de reexame de admissibilidade do recurso especial nos casos em que o indeferimento tenha decorrido da:

I - inobservância de prazo;

II - falta de juntada do inteiro teor do acórdão ou cópia da publicação da ementa que comprove a divergência, nos termos do § 2º do art. 7º; ou

III - juntada de acórdão da própria Câmara do Conselho de Contribuintes que apreciou o recurso voluntário. **(Redação dada pelo art. 1º da Portaria MF nº 1.132, de 30/09/2002)**

§ 3º No agravo não será admitida a produção de novas provas da divergência.

§ 4º O Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais distribuirá os autos, por sorteio, a um dos membros da turma que, em despacho fundamentado, acolherá ou rejeitará o pedido de reexame; em caso de acolhimento o Presidente intimará o recorrido para responder no prazo de cinco dias.

§ 5º Será definitivo o despacho do Relator, depois de aprovado pelo Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Se este discordar, a admissibilidade do recurso será apreciada pelo Colegiado, que decidirá como matéria de expediente, não sujeita à prévia publicação.

§ 6º Se no Despacho de que trata o § 4º ou na Decisão a que se refere o § 5º forem declarados atendidos os pressupostos de admissibilidade, os autos terão a tramitação normal, como se o recurso tivesse sido admitido pelo Presidente da Câmara recorrida, vedado o reexame da admissibilidade.

Seção IV

Do Recurso Voluntário

Art. 10. O recurso voluntário à Câmara Superior de Recursos Fiscais, da decisão de Câmara de Conselho de Contribuintes, que prover recurso de ofício, será apresentado na repartição preparadora, no prazo de trinta dias, contado da ciência do acórdão, em petição fundamentada dirigida ao Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Parágrafo único. Os Procuradores da Fazenda Nacional credenciados junto à Câmara Superior de Recursos Fiscais serão intimados pessoalmente dos recursos voluntários interpostos pelos sujeitos passivos para oferecerem contra-razões, no prazo de trinta dias.

Seção V

Do Funcionamento

Art. 11. O Pleno ou as Turmas reunir-se-ão quando convocados pelo Presidente, para deliberar sobre matéria previamente indicada, ou por solicitação da maioria dos seus membros, em petição dirigida ao Presidente.

Parágrafo único. Aplicar-se-ão, no que couber, às reuniões do Conselho Pleno, as demais disposições deste capítulo.

Art. 12. O Pleno e as Turmas só deliberarão quando presentes 3/4 (três quartos) de seus membros e as deliberações serão tomadas por maioria simples, cabendo ao Presidente, além do voto ordinário, o de qualidade.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica nos casos previstos no artigo 30 inciso IV deste Regimento.

Art. 13. Os Conselheiros estarão impedidos de participar do julgamento dos recursos em que tenham:

I - sido autuantes nos processos;

II - praticado ato decisório na 1ª instância;

III - interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto; e

IV - cônjuge ou parentes, consangüíneos ou afins, até o terceiro grau, interessados no litígio.

§ 1º O impedimento ou a suspeição será declarada por Conselheiro ou suscitada por qualquer interessado, cabendo ao argüido, neste caso, pronunciar-se oralmente sobre a alegação, que, se não for por ele reconhecida, será submetida à deliberação da Câmara.

§ 2º No caso de impedimento ou suspeição do Relator ou do Revisor, o processo será redistribuído a outro membro da Turma, sendo convocado o substituto para a sessão em que entrarem em pauta os autos.

§ 3º Para os efeitos deste artigo, considera-se também existir interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto, nos casos em que o Conselheiro percebe ou percebeu remuneração do sujeito passivo ou de escritório de advocacia, assessoria ou de consultoria, que lhe preste assistência jurídica e/ou contábil, em caráter eventual ou permanente, qualquer que seja a razão ou o título da percepção, no período que medeia o início da ação fiscal e a data da sessão em que for concluído o julgamento do recurso.

§ 4º Aplicam-se aos Procuradores da Fazenda Nacional, no que couber, as disposições deste artigo.

Art. 14. Em qualquer fase o recorrente pode desistir do recurso em andamento na Câmara.

§ 1º A desistência será manifestada em petição ou termo nos autos do processo.

§ 2º O pedido de parcelamento, a confissão irretratável da dívida, a extinção, sem ressalva, do débito, por qualquer de suas modalidades, ou a propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda Nacional, de ação judicial com o mesmo objeto, importa a desistência do recurso.

Art. 15. Os autos serão presentes, antes de sua distribuição, ao Procurador da Fazenda Nacional credenciado junto à Câmara Superior de Recursos Fiscais, pelo prazo de quinze dias, dentro do qual poderá requerer diligências que entender necessárias à completa instrução, juntar memorial aos autos e oferecê-los aos Conselheiros.

Art. 16. Os recursos serão ordinariamente distribuídos, por sorteio, na ordem cronológica de seu ingresso na Câmara, ressalvada a preferência:

I - determinada pelo Ministro de Estado ou requerida pelo Secretário da Receita Federal; e

II - determinada pelo Presidente, em função do valor do litígio, da semelhança ou da conexão de matéria ou ainda de pedido justificado de recorrente, Conselheiro ou do Procurador da Fazenda Nacional.

Art. 17. Os recursos a distribuir serão previamente relacionados e agrupados em lotes numerados, reunindo igual quantidade, se possível, cabendo a cada Relator e Revisor o lote cuja numeração coincidir com o algarismo que retirar da urna, quando do sorteio.

§ 1º Se ausente um Conselheiro, a ele caberá o lote cujo número não for retirado da urna; ausente mais de um, o Presidente designará Conselheiros para representá-los no sorteio.

§ 2º Somente poderá ser Relator membro do Conselho de Contribuintes prolator da decisão recorrida, que nesta não tenha funcionado como Relator.

§ 3º Qualquer membro da Turma poderá ser Revisor, desde que seja representante dos Contribuintes quando o Relator seja Representante da Fazenda, e vice-versa.

§ 4º O Relator terá o prazo de vinte dias e o Revisor de dez dias para, respectivamente, elaborar o relatório e proceder à revisão, podendo, nesse prazo, solicitar a realização de diligências.

§ 5º O prazo estabelecido para o relato poderá, em casos excepcionais, ser prorrogado por quinze dias, por despacho do Presidente, a requerimento do Relator, desde que justificado o motivo da prorrogação.

§ 6º Se nas razões ou contra-razões de recurso houver sido requerida diligência, esta somente será cumprida depois de sorteados o Relator e o Revisor, que poderão solicitar outros esclarecimentos, no prazo, respectivamente, de cinco e dois dias.

§ 7º Cumprida ou indeferida a diligência, serão os autos encaminhados ao Relator e Revisor que, no prazo de quinze e cinco dias, respectivamente, deverão devolvê-lo à Secretaria para serem conclusos ao Presidente.

§ 8º O Presidente da Câmara poderá determinar ao Relator a devolução de processos à Secretaria, para redistribuição, quando não observado o prazo estabelecido no § 4º.

§ 9º No caso previsto no parágrafo anterior, havendo mais de uma determinação de devolução de processos, o Relator incorrerá na hipótese prevista no inciso II do artigo 4º.

§ 10. É facultado ao sujeito passivo e ao Procurador da Fazenda Nacional, enquanto o processo estiver com o Relator, mediante requerimento ao Presidente da Câmara, apresentar esclarecimentos ou documentos, hipótese em que será dada vista à parte contrária, e requerer diligência, que se deferida do resultado dar-se-á ciência às partes.

§ 11. É facultado ao sujeito passivo e ao Procurador da Fazenda Nacional, salvo se o processo estiver com o Relator, requerer ao Presidente da Câmara vista dos autos na Secretaria ou o fornecimento de cópias de peças processuais, cabendo ao Chefe da Secretaria certificar nos autos.

§ 12. Quando conhecida antecipadamente a ausência do Revisor originário, será designado outro, da mesma Representação, assegurado o prazo de 48 (quarenta e oito) horas para o exame dos autos.

Art. 18. Devolvidos, os autos relatados e revisados serão conclusos ao Presidente, que determinará a sua inclusão em pauta, devendo a Secretaria providenciar a sua publicação.

Art. 19. A pauta indicará dia, hora e local da sessão de julgamento, o nome do Relator, os números do processo e do recurso, o nome da recorrente, da recorrida e do sujeito passivo ou interessado, bem como nota explicativa de que os julgamentos adiados, nos casos previstos neste Regimento, serão realizados independentemente de nova publicação, e será afixada em lugar visível e acessível ao público, no prédio onde será realizada a sessão, e publicada no Diário Oficial da União, com oito dias de antecedência, no mínimo.

§ 1º Adiado o julgamento do recurso, o processo será incluído em pauta suplementar da sessão mais próxima ou da primeira a que o Relator comparecer, independentemente de nova publicação.

§ 2º A sessão que não se realizar pela superveniente falta de expediente normal do órgão, será efetuada no primeiro dia útil livre seguinte, na hora anteriormente marcada, independentemente de nova publicação.

§ 3º A pauta será publicada também na página dos Conselhos de Contribuintes, na internet, observada a antecedência fixada no *caput*. **(Parágrafo incluído pelo art. 1º da Portaria MF nº 103, de 23/04/2002)**

Art. 20. Na Sessão de Julgamento será observada a seguinte ordem nos trabalhos:

I - verificação de "quorum" regimental;

II - leitura, discussão e aprovação da ata da sessão anterior;

III - expediente;

IV - distribuição dos recursos aos Conselheiros Relatores e Revisores; e

V - relatório, discussão e votação dos recursos constantes da pauta.

Art. 21. Anunciado o julgamento de cada recurso, o Presidente dará a palavra, sucessivamente:

I - ao Relator, para leitura do relatório;

II - ao recorrente, ao interessado ou sujeito passivo, ou seu representante legal, e ao Procurador da Fazenda Nacional, se desejarem fazer sustentação oral, por quinze minutos, prorrogáveis por igual período; e **(Redação dada pelo art. 1º da Portaria MF nº 103, de 23/04/2002)**

III - aos demais Conselheiros, para debate sobre assuntos pertinentes ao processo e questões levantadas pelas partes.

§ 1º Encerrado o debate, o Presidente ouvirá o Relator e tomará, sucessivamente, o seu voto, o do Revisor, dos que tiveram vista e dos demais a partir do primeiro Conselheiro sentado a sua esquerda, e votará por último, anunciando, em seguida, o resultado do julgamento.

§ 2º O Conselheiro poderá pedir esclarecimentos ou vista dos recursos, em qualquer fase do julgamento, mesmo após iniciada a votação.

§ 3º Concedida a vista do recurso durante a sessão, deverá o processo ser devolvido nos oito dias imediatamente seguintes para julgamento, independentemente de nova publicação.

§ 4º Sendo o pedido de vista posterior ao voto do Relator, o recurso será restituído e apreciado na primeira sessão que se realizar a partir do dia subsequente.

§ 5º Aplicar-se-á, no que couber, o disposto nos parágrafos anteriores na votação da proposta de conversão do julgamento em diligência para esclarecer matéria de fato, formulada por Conselheiro.

§ 6º Por solicitação de Conselheiro, a Câmara reunir-se-á em conferência, em caráter reservado, com a presença apenas de seus membros e Secretário.

§ 7º A redação da ementa também será objeto de votação pela Câmara.

§ 8º O relatório e o voto serão apresentados por escrito, na sessão de julgamento.

§ 9º Sendo o voto reformulado em sessão ou havendo designação de Relator para o acórdão, o voto será entregue à Secretaria no prazo de quinze dias após o julgamento.

§ 10. Esgotado o prazo previsto no parágrafo anterior sem que o Relator, originário ou designado, tenha cumprido o nele estabelecido, o Presidente da Câmara poderá designar para formalizar a decisão, no prazo de trinta dias, outro Conselheiro que tenha adotado o voto vencedor ou, na hipótese de voto vencido, que tenha participado do julgamento.

§ 11. As declarações de voto, escritas, de outros Conselheiros que não o Relator, integrarão o acórdão se encaminhados à Secretaria da Câmara dentro de oito dias

do julgamento, contados da apresentação à Secretaria do voto proferido pelo Relator.

§ 12. O Presidente da Câmara poderá, de ofício, ou por solicitação de Conselheiro, do Procurador da Fazenda Nacional ou do sujeito passivo, por motivo justificado, determinar o adiamento do julgamento ou retirada do recurso da pauta.

§ 13. A sessão de julgamento será pública, salvo quando a Câmara resolver que deva ser reservada para exame de matéria sigilosa, admitida a presença das partes ou de seus procuradores.

§ 14. O Presidente poderá advertir ou determinar que se retire do recinto quem, de qualquer modo, perturbar a ordem, bem como poderá advertir o orador ou cassar-lhe a palavra, quando usada de forma inconveniente.

Art. 22. As questões preliminares serão julgadas antes do mérito, deste não se conhecendo quando incompatível com a decisão daquelas.

§ 1º Rejeitada a preliminar, o Conselheiro vencido votará quanto ao mérito.

§ 2º Não será admitida a abstenção, salvo na retomada de votação interrompida em sessão anterior, decorrente de mudança de composição da Turma, desde que não prejudicada a paridade de representação, caso em que será novamente relatado o recurso e tomados os votos faltantes.

Art. 22A. No julgamento de recurso voluntário, de ofício ou especial, fica vedado à Câmara Superior de Recursos Fiscais afastar a aplicação, em virtude de inconstitucionalidade, de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo em vigor.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I – que já tenha sido declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em ação direta, após a publicação da decisão, ou pela via incidental, após a publicação da resolução do Senado Federal que suspender a execução do ato;

II – objeto de decisão proferida em caso concreto cuja extensão dos efeitos jurídicos tenha sido autorizada pelo Presidente da República;

III – que embasem a exigência do crédito tributário:

a) cuja constituição tenha sido dispensada por ato do Secretário da Receita Federal; ou

b) objeto de determinação, pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, de desistência de ação de execução fiscal. **(Artigo incluído pelo art. 2º da Portaria MF nº 103, de 23/04/2002)**

Art. 23. Quando mais de duas soluções distintas para o litígio forem propostas ao plenário pelos Conselheiros, a decisão será adotada mediante votações sucessivas, das quais serão obrigados a participar todos os Conselheiros presentes, observado o disposto no parágrafo único deste artigo.

Parágrafo único. Serão votadas em primeiro lugar duas de quaisquer das soluções; dessas duas, a que não lograr maioria será considerada eliminada, devendo a outra ser submetida novamente ao plenário com uma das demais soluções não apreciadas, e assim sucessivamente, até que só restem duas soluções, das quais haver-se-á como adotada a que reunir maior número de votos.

Art. 24. A decisão, em forma de acórdão ou resolução, será assinada pelo Relator e pelo Presidente, e dela constará o nome dos Conselheiros presentes, especificando-se, se houver, os Conselheiros vencidos e a matéria em que o foram, e os impedidos.

§ 1º A decisão será em forma de resolução quando, obrigatoriamente, a Câmara Superior de Recursos Fiscais ou outra Câmara dos Conselhos de Contribuintes deva pronunciar-se sobre o mesmo recurso.

§ 2º Vencido o Relator, na preliminar ou no mérito, o Presidente designará para redigir o acórdão um dos Conselheiros que adotar o voto vencedor.

Art. 25. De cada sessão será lavrada ata, assinada pelo Secretário e pelo Presidente da Câmara a qual será publicada no Diário Oficial da União, destacando os números dos recursos sorteados e dos submetidos a julgamento, os respectivos números dos processos, o nome dos interessados, do Procurador da Fazenda Nacional e do sujeito passivo ou seu representante legal que tenham feito sustentação oral em sessão, a decisão e outros fatos relevantes.

Art. 26. A Secretaria da Câmara fará publicar, no Diário Oficial da União, o ementário dos acórdãos formalizados no mês, no qual deverá constar os números do processo e do recurso, a matéria, o exercício correspondente, o nome dos interessados, a data da sessão e o número do acórdão.

Art. 27. Cabem embargos de declaração quando existir no acórdão obscuridade, dúvida ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a Turma.

§ 1º Os embargos serão interpostos por Conselheiro da Câmara, pelo Procurador da Fazenda Nacional, pelo sujeito passivo, pela autoridade julgadora de primeira instância ou pela autoridade encarregada da execução do acórdão, mediante petição fundamentada, dirigida ao Presidente da Câmara, no prazo de cinco dias contados da ciência do acórdão.

§ 2º O despacho do Presidente, após a audiência do Relator ou de Conselheiro designado, na impossibilidade daquele, será definitivo se declarar improcedentes as alegações suscitadas, sendo submetido à deliberação da Turma em caso contrário.

§ 3º Os embargos de declaração interrompem o prazo para a interposição de recurso especial.

§ 4º Aplicam-se às decisões em forma de resolução, no que couber, as disposições deste artigo.

Art. 28. As inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculo existentes na decisão, serão retificados pela Turma, mediante requerimento da autoridade julgadora de primeira instância, da autoridade incumbida

da execução do acórdão, do Procurador da Fazenda Nacional, de Conselheiro ou do sujeito passivo.

Parágrafo único. Será rejeitada, de plano, por despacho irrecorrível do Presidente, o requerimento que não demonstrar, com precisão, a inexatidão ou o erro.

Art. 29. As decisões reiteradas e uniformes da Câmara serão consubstanciadas em súmula, de aplicação obrigatória pela Câmara.

Parágrafo único. A súmula, observadas as disposições do artigo seguinte, será publicada três vezes no Diário Oficial da União, entrando em vigor a partir do trigésimo dia da última publicação.

Art. 30. A condensação da jurisprudência predominante da Câmara em súmula será de iniciativa de qualquer Conselheiro e depende cumulativamente:

I - de proposta dirigida ao Presidente da Câmara, indicando o enunciado, instruída com pelo menos cinco decisões unânimes, proferidas cada uma em mês diferente, e que não contrariem a jurisprudência da instância especial;

II - de parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional;

III - da audiência da Secretaria da Receita Federal; e

IV - de que a proposta seja aprovada pelo voto de 2/3 (dois terços) do Pleno, no mínimo, em sessão realizada pelo menos quinze dias após sua apresentação.

Art. 31. Por proposta unânime de Turma ao Presidente da Câmara poderá ser revisto o enunciado de súmula, obedecidos os trâmites indicados nos incisos II, III e IV do artigo anterior.

Parágrafo único. A revogação de enunciado de súmula entrará em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.

Art. 32. A decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais será final e encerrará o processo administrativo-fiscal, dela não cabendo pedido de reconsideração.

Seção VI

Das Atribuições dos Membros da Câmara

Art. 33. Além das atribuições previstas noutros artigos, ao Presidente da Câmara incumbe dirigir, supervisionar, coordenar e orientar as atividades da Câmara e ainda:

I - presidir as Turmas e o Pleno;

II - convocar o Pleno;

III - determinar, de ofício, diligência para suprir deficiências de instrução dos processos, de cujo resultado será dada ciência às partes;

IV - corrigir instância, de ofício, por proposta de Relator, do Procurador da Fazenda Nacional ou do sujeito passivo;

V - promover, quando esgotados os prazos legais, o andamento imediato dos processos distribuídos aos Conselheiros ou com vista a Procurador da Fazenda Nacional;

VI - designar Relator "ad hoc";

VII - mandar riscar dos autos expressões injuriosas;

VIII - conceder a Conselheiro vista dos autos em sessão, podendo indeferir aquela que considerar desnecessária;

IX - baixar atos administrativos, de caráter normativo, nos assuntos de competência da Câmara;

X - elaborar, periodicamente, relatório das atividades da Câmara;

XI - distribuir, para estudo e relatório, os assuntos submetidos à Câmara, indicando os nomes dos Conselheiros que devam constituir as comissões, quando for o caso;

XII - comunicar ao Ministro de Estado a ocorrência de casos que impliquem perda de mandato, e encaminhar ao Secretário da Receita Federal as representações sobre irregularidades praticadas nos órgãos a este subordinados;

XIII - comunicar às entidades nacionais de representação dos Contribuintes a ocorrência de casos que impliquem perda de mandato dos Conselheiros por eles indicados;

XIV - determinar a devolução do processo à repartição de origem, quando manifestada a desistência do recurso;

XV - dar exercício aos Conselheiros;

XVI - convocar os substitutos dos Conselheiros, nos casos de ausência previamente justificadas ou comunicadas por escrito à Secretaria da Câmara Superior de Recursos Fiscais, e nos casos de impedimento, quando o recurso não for apreciado na sessão em que o mesmo foi reconhecido;

XVII - autorizar o desentranhamento e a restituição de documentos, e a expedição de certidões;

XVIII - apreciar os pedidos dos Conselheiros relativos à justificação de ausência às sessões ou à prorrogação de prazos para retenção de processos;

XIX - dirimir as dúvidas e resolver os casos omissos quanto ao encaminhamento e ao processamento dos recursos de sua competência;

XX - fixar as atribuições do Secretário do órgão e as competências da Secretaria; e

XXI - praticar os demais atos necessários ao exercício de suas atribuições.

Art. 34. Aos Conselheiros, inclusive ao Presidente e ao Vice-Presidente, incumbe comparecer às reuniões da Turma e do Pleno e participar de suas deliberações e decisões, relatar recursos, proferir votos e redigir ementas.

Art. 35. Ressalvada a faculdade conferida ao Poder Judiciário, somente o Ministro de Estado da Fazenda e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, conforme o disposto no Decreto-Lei nº 147, de 03 de fevereiro de 1967, poderão fazer requisição de autos à Câmara Superior de Recursos Fiscais.

CAPÍTULO III

Das Disposições Gerais

Art. 36. A Secretaria da Câmara Superior de Recursos Fiscais, diretamente subordinada ao Presidente, compõe a Secretaria Executiva do Primeiro Conselho de Contribuintes.

Art. 37. Atuarão junto à Câmara, em defesa dos interesses da Fazenda Nacional, os Procuradores credenciados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

§ 1º O credenciamento far-se-á em ofício do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ao Presidente da Câmara.

§ 2º Sob pena de nulidade, os Procuradores da Fazenda Nacional credenciados serão intimados dos despachos relativos aos embargos e à admissibilidade de recurso especial e dos acórdãos contrários ao interesse da Fazenda Nacional. *(Redação dada pelo art. 3º da Portaria MF nº 103, de 23/04/2002)*

§ 3º É facultado aos Procuradores da Fazenda Nacional credenciados terem vista dos autos fora da Secretaria, mediante controle em livro próprio.

Art. 38. As dúvidas suscitadas na aplicação deste Regimento Interno serão dirimidas pelo Presidente da Câmara, "ad referendum" do Ministro de Estado da Fazenda.

ANEXO E – REGIMENTO INTERNO DOS CONSELHOS DE CONTRIBUINTES¹⁴⁰

CAPÍTULO I

Da Finalidade

Art. 1º Os Conselhos de Contribuintes, órgãos colegiados judicantes diretamente subordinados ao Ministro de Estado, têm por finalidade o julgamento administrativo, em segunda instância, dos litígios fiscais incluídos nas competências definidas na Seção II do Capítulo II deste Regimento.

CAPÍTULO II

Da Organização

Seção I

Da Composição

Art. 2º A composição dos Conselhos de Contribuintes é a seguinte:

I - Primeiro Conselho de Contribuintes

- a) Conselho Pleno;
- b) Primeira Câmara;
- c) Segunda Câmara;
- d) Terceira Câmara;
- e) Quarta Câmara;
- f) Quinta Câmara;
- g) Sexta Câmara;
- h) Sétima Câmara; e
- i) Oitava Câmara.

j) Secretaria-Executiva

II - Segundo Conselho de Contribuintes

¹⁴⁰ Texto obtido no endereço <<http://www.conselhos.fazenda.gov.br>>.

- a) Conselho Pleno;
- b) Primeira Câmara;
- c) Segunda Câmara;
- d) Terceira Câmara; e
- e) Quarta Câmara;**(Inciso incluído pelo art. 1º da Portaria MF nº 13, de 28/01/2005)**

f) Secretaria-Executiva

III - Terceiro Conselho de Contribuintes

- a) Conselho Pleno;
- b) Primeira Câmara;
- c) Segunda Câmara; e
- d) Terceira Câmara;
- e) Secretaria-Executiva

§ 1º Observada a composição paritária, as Câmaras poderão dividir-se em Turmas.

§ 2º O Conselho Pleno compõe-se dos Conselheiros integrantes das Câmaras.

§ 3º Cada Câmara tem oito Conselheiros e quatro Suplentes, de reconhecida competência e possuidores de conhecimentos especializados em assuntos tributários.

§ 4º Metade dos Conselheiros e dos Suplentes será constituída de representantes da Fazenda Nacional, ocupante de cargo de Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional, e metade de representantes dos Contribuintes, estes indicados por entidades de classe de suas categorias econômicas de nível nacional, por solicitação do Presidente do respectivo Conselho.

§ 5º Cessa o mandato de Conselheiro na data da aposentadoria do servidor representante da Fazenda Nacional, salvo se estiver exercendo cargo de Direção e Assessoramento Superior em qualquer um dos Conselhos.

§ 6º Os representantes da Fazenda Nacional devem ter, no mínimo, cinco anos de exercício em cargo de Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional e, de preferência, experiência no preparo e julgamento de processos fiscais.

§ 7º No caso de suplentes, a exigência, quanto ao exercício no cargo de Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional, fica reduzida para três anos.

§ 8º No caso de vacância ou licença de Conselheiro, um dos suplentes será designado titular *pro tempore* da respectiva Câmara, enquanto durar a vacância ou a licença. **(Parágrafo incluído pelo art. 4º da Portaria MF nº 103, de 23/04/2002)**

Art. 3º Os Conselheiros e Suplentes serão designados pelo Ministro de Estado, com mandato de três anos, admitida a recondução.

§ 1º O vencimento dos mandatos de Conselheiros e Suplentes dar-se-á a 31 de dezembro.

§ 2º Expirado o mandato, o conselheiro continuará na função, pelo prazo máximo de 90 dias, até a entrada em exercício do Conselheiro designado para o novo mandato, podendo, no caso de recondução, a designação ser efetuada antecipadamente em igual prazo, antes da data do vencimento fixada no § 1º. **(Redação dada pelo art. 2º da Portaria MF nº 1.132, de 30/09/2002)**

§ 3º Ocorrendo interrupção de mandato, novo Conselheiro será nomeado para completar o período.

§ 4º Na composição de Câmara nova serão designados dois Conselheiros por três anos, três Conselheiros por dois anos e três Conselheiros por um ano.

§ 5º Na hipótese de que trata o § 4º, o período que mediar entre a data de instalação da Câmara nova e 31 de dezembro do ano de instalação não será computado para efeito do primeiro mandato do Conselheiro designado. **(Parágrafo incluído pelo art. 2º da Portaria MF nº 1.132, de 30/09/2002)**

Art. 4º Perderá o mandato o Conselheiro ou Suplente que:

I - retiver, além dos prazos legais ou regimentais, para relatar ou para redigir o acórdão do respectivo julgamento, mais de dez processos;

II - procrastinar, sem motivo justificado, o julgamento ou outros atos processuais ou praticar, no exercício da função, quaisquer atos de comprovado favorecimento;

III - deixar de comparecer, sem motivo justificado, a oito sessões consecutivas ou alternadas no prazo de um ano; e

IV - assumir cargo ou função fora do âmbito do Conselho, que impeça o exercício regular das atribuições de Conselheiro.

Parágrafo único. A perda do mandato será declarada pelo Ministro de Estado, atendendo à comunicação do Presidente do respectivo Conselho, ou às conclusões de inquérito administrativo que mande instaurar o Presidente, para apuração do fato referido no inciso II deste artigo.

Art. 5º Os Conselhos serão dirigidos por Presidentes, designados pelo Ministro de Estado, escolhidos dentre os Presidentes das Câmaras.

Parágrafo único. O Ministro de Estado designará, ainda:

I - Os Vice-Presidentes dos Conselhos, escolhidos dentre os Vice-Presidentes das Câmaras;

II - Os Presidentes das Câmaras, escolhidos dentre os Conselheiros representantes da Fazenda Nacional; e

III - Os Vice-Presidentes das Câmaras, escolhidos dentre os Conselheiros representantes dos Contribuintes.

Art. 6º Os Presidentes dos Conselhos serão substituídos, nas suas faltas ou impedimentos legais, em relação à gestão administrativa, patrimonial e financeira do

órgão, por um dos Presidentes de Câmara, designado nos termos do artigo 38 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, e os Presidentes de Câmaras, por Conselheiros que as integrem, escolhidos entre os membros da representação da Fazenda Nacional, da mesma forma designados.

Parágrafo único. Nas suas faltas ou impedimentos legais, os Vice-Presidentes dos Conselhos e os Vice-Presidentes de Câmaras serão substituídos pelo Conselheiro mais antigo ou, no caso de igualdade, pelo mais idoso da respectiva Câmara e dentre os Conselheiros representantes dos Contribuintes.

Seção II

Da Competência

Art. 7º Compete ao Primeiro Conselho de Contribuintes julgar os recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância sobre a aplicação da legislação referente ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, adicionais, empréstimos compulsórios a ele vinculados e contribuições, observada a seguinte distribuição:

I - às Primeira, Terceira, Quinta, Sétima e Oitava Câmaras:

a) os relativos à tributação de pessoa jurídica;

b) os relativos à tributação de pessoa física e à incidência na fonte, quando procedimentos decorrentes ou reflexos, assim compreendidos os referentes às exigências que estejam lastreadas em fatos cuja apuração serviu para determinar a prática de infração à legislação pertinente à tributação de pessoa jurídica;

c) os relativos à exigência da contribuição social sobre o lucro instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988; e

d) os relativos à exigência da contribuição social sobre o faturamento instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, e das contribuições sociais para o PIS, PASEP e FINSOCIAL, instituídas pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, e pelo Decreto-Lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, respectivamente, quando essas exigências estejam lastreadas, no todo ou em parte, em fatos cuja apuração serviu para determinar a prática de infração à legislação pertinente à tributação de pessoa jurídica;

II - às Segunda, Quarta e Sexta Câmaras, os relativos à tributação de pessoa física e à incidência na fonte, quando os procedimentos sejam autônomos.

Parágrafo Único. Na competência de que trata este artigo incluem-se os recursos voluntários pertinentes a pedidos de:

I - retificação de declaração de rendimentos;

II - apreciação de direito creditório dos impostos e contribuições relacionados neste artigo; e **(Redação dada pelo art. 2º da Portaria MF nº 1.132, de 30/09/2002)**

III - reconhecimento do direito à isenção ou imunidade tributária.

Art. 8º Compete ao Segundo Conselho de Contribuintes julgar os recursos de ofício e voluntários de decisões de primeira instância sobre a aplicação da legislação referente a:

I - Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), inclusive adicionais e empréstimos compulsórios a ele vinculados, exceto o IPI cujo lançamento decorra de classificação de mercadorias e o IPI incidente sobre produtos saídos da Zona Franca de Manaus ou a ela destinados; **(Redação dada pelo art. 2º da Portaria MF nº 1.132, de 30/09/2002)**

II - Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro e sobre operações relativas a Títulos e Valores Mobiliários;

III - Contribuições para o Programa de Integração Social e de Formação do Servidor Público (PIS/Pasep) e para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), quando suas exigências não estejam lastreadas, no todo ou em parte, em fatos cuja apuração serviu para determinar a prática de infração a dispositivos legais do Imposto sobre a Renda; **(Redação dada pelo art. 2º da Portaria MF nº 1.132, de 30/09/2002)**

IV - Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e de Direitos de Natureza Financeira (CPMF); **(Redação dada pelo art. 5º da Portaria MF nº 103, de 23/04/2002)**

V - apreensão de mercadorias nacionais encontradas em situação irregular. **(Redação dada pelo art. 2º da Portaria MF nº 1.132, de 30/09/2002)**

Parágrafo único. Na competência de que trata este artigo, incluem-se os recursos voluntários pertinentes a:

I - ressarcimento de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados;

II - apreciação de direito creditório dos impostos e contribuições relacionados neste artigo; e **(Redação dada pelo art. 2º da Portaria MF nº 1.132, de 30/09/2002)**

III - reconhecimento do direito à isenção ou imunidade tributária.

Art. 9º Compete ao Terceiro Conselho de Contribuintes julgar os recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância sobre a aplicação da legislação referente a:

I - imposto sobre a importação e a exportação;

II - imposto sobre produtos industrializados nos casos de importação;

III - apreensão de mercadorias estrangeiras encontradas em situação irregular, prevista no artigo 87 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964;

IV - contribuições, taxas e infrações cambiais e administrativas relacionadas com a importação e a exportação;

- V - classificação tarifária de mercadoria estrangeira;
- VI - isenção, redução e suspensão de impostos de importação e exportação;
- VII - vistoria aduaneira, dano ou avaria, falta ou extravio de mercadoria;
- VIII - omissão, incorreção, falta de manifesto ou documento equivalente, bem como falta de volume manifestado;
- IX - infração relativa a fatura comercial e outros documentos tanto na importação quanto na exportação;
- X - trânsito aduaneiro e demais regimes especiais e atípicos, salvo a hipótese prevista no inciso XVII, do artigo 105, do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966;
- XI - remessa postal internacional, salvo as hipóteses previstas nos incisos XV e XVI, do artigo 105, do Decreto-Lei nº 37/66;
- XII - valor aduaneiro;
- XIII - bagagem; e
- XIV – Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES); **(Redação dada pelo art. 5º da Portaria MF nº 103, de 23/04/2002)**
- XV - Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR); **(Inciso incluído pelo art. 5º da Portaria MF nº 103, de 23/04/2002)**
- XVI - Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) cujo lançamento decorra de classificação de mercadorias e o incidente sobre produtos saídos da Zona Franca de Manaus ou a ela destinados; **(Redação dada pelo art. 2º da Portaria MF nº 1.132, de 30/09/2002)**
- XVII - contribuição para o Fundo de Investimento Social (Finsocial), quando sua exigência não esteja lastreada, no todo ou em parte, em fatos cuja apuração serviu para determinar a prática de infração a dispositivos legais do Imposto sobre a Renda; **(Redação dada pelo art. 2º da Portaria MF nº 1.132, de 30/09/2002)**
- XVIII - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico; **(Inciso incluído pelo art. 2º da Portaria MF nº 1.132, de 30/09/2002)**
- XIX - tributos e empréstimos compulsórios e matéria correlata não incluídos na competência julgadora dos demais Conselhos ou de outros órgãos da Administração Federal. **(Inciso incluído pelo art. 2º da Portaria MF nº 1.132, de 30/09/2002)**
- Parágrafo único. Na competência de que trata este artigo, incluem-se os recursos voluntários pertinentes a:
- I - apreciação de direito creditório dos impostos e contribuições relacionados neste artigo; e **(Redação dada pelo art. 2º da Portaria MF nº 1.132, de 30/09/2002)**
- II - reconhecimento ou isenção ou imunidade tributária.

Art. 10. A cada um dos Conselhos Plenos compete:

- I - propor ao Ministro de Estado a modificação do Regimento Interno;
- II - propor ao Ministro de Estado a elevação ou redução do número de Conselheiros, bem como a criação ou extinção de Câmaras;
- III - propor ao Ministro de Estado modificação na legislação tributária infra-legal;
- IV - representar, por intermédio do Presidente, ao Secretário da Receita Federal, sobre irregularidade verificada nos autos e ocorrida na instância inferior;
- V - dirimir conflitos de competência entre Câmaras;
- VI - transferir, temporariamente, competência de uma Câmara para outra;
- VII - dividir Câmara em Turmas e dispor sobre sua organização e funcionamento;
- VIII - deliberar sobre competência das Câmaras e Turmas;
- IX - aprovar súmula de jurisprudência do Conselho; e
- X - deliberar sobre outros assuntos de interesse do Conselho.

Parágrafo único. A proposta referida no inciso I deverá ser previamente aprovada em duas sessões consecutivas, pelo menos.

Art. 11. A cada uma das Câmaras compete:

- I - dar exercício ao seu Presidente e Vice-Presidente;
- II - propor ao Conselho Pleno sua divisão em Turmas, pelo voto de 2/3 (dois terços) de seus membros;
- III - dirimir conflitos de competência entre Turmas;
- IV - conceder licença aos Conselheiros representantes dos Contribuintes, no caso de doença ou outro motivo relevante;
- V - propor ao Conselho Pleno a modificação do Regimento Interno;
- VI - representar, ao Presidente do Conselho, para os efeitos do disposto no inciso IV do artigo anterior, sobre irregularidade verificada nos autos e ocorrida na instância inferior;
- VII - corrigir erro material cometido no julgamento de recursos de sua competência;
- VIII - propor ao Ministro de Estado a aplicação de equidade, na forma da legislação vigente, quando não houver reincidência, sonegação, fraude, simulação ou conluio;
- IX - solicitar ao Presidente do Conselho, por deliberação da maioria, a reunião do Conselho Pleno;
- X - mandar riscar dos autos expressões injuriosas; e
- XI - deliberar sobre outros assuntos de interesse da Câmara.

Seção III

Do Funcionamento

Art. 12. O Conselho Pleno reunir-se-á quando convocado pelo Presidente, para deliberar sobre matéria previamente fixada no aviso de convocação.

Parágrafo único. Aplicar-se-ão, no que couber, às reuniões do Conselho Pleno, as demais disposições deste capítulo.

Art. 13. A Câmara realizará mensalmente até dezesseis sessões ordinárias e as extraordinárias quando convocadas pelo Presidente, remuneradas.

Art. 14. O Conselho Pleno e a Câmara só deliberarão quando presente a maioria de seus membros, e as deliberações serão tomadas por maioria simples, cabendo ao Presidente, além do voto ordinário, o de qualidade.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica nos casos previstos nos artigos 11, inciso II e 30, inciso IV deste Regimento.

Art. 15. Os Conselheiros estarão impedidos de participar do julgamento dos recursos em que tenham:

I - sido autuantes nos processos;

II - praticado ato decisório na 1ª instância;

III - interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto; e

IV - cônjuge ou parentes, consangüíneos ou afins, até o terceiro grau, interessados no litígio.

§ 1º O impedimento ou a suspeição será declarada por Conselheiro ou suscitada por qualquer interessado, cabendo ao argüido, neste caso, pronunciar-se oralmente sobre a alegação, que, se não for por ele reconhecida, será submetida à deliberação da Câmara.

§ 2º No caso de impedimento ou suspeição do Relator, o processo será redistribuído a outro membro da Câmara.

§ 3º Para os efeitos deste artigo, considera-se também existir interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto, nos casos em que o Conselheiro percebe ou percebeu remuneração do recorrente ou de escritório de advocacia, consultoria ou de assessoria que lhe preste assistência jurídica e/ou contábil, em caráter eventual ou permanente, qualquer que seja a razão ou o título da percepção, no período que medeia o início da ação fiscal e a data da sessão em que for concluído o julgamento do recurso.

§ 4º Aplicam-se aos Procuradores da Fazenda Nacional, no que couber, as disposições deste artigo.

Art. 16. Em qualquer fase o recorrente poderá desistir do recurso em andamento nos Conselhos.

§ 1º A desistência será manifestada em petição ou termo nos autos do processo.

§ 2º O pedido de parcelamento, a confissão irretratável da dívida, a extinção, sem ressalva, do débito, por qualquer de suas modalidades, ou a propositura pelo Contribuinte, contra a Fazenda Nacional, de ação judicial com o mesmo objeto, importa a desistência do recurso.

Art. 17. Os recursos serão ordinariamente distribuídos, por sorteio, na ordem cronológica de seu ingresso na Câmara, ressalvada a preferência:

I - determinada pelo Ministro de Estado ou requerida pelo Secretário da Receita Federal; e

II - determinada pelo Presidente, em função do valor do litígio, da semelhança ou da conexão de matéria ou ainda de pedido justificado de recorrente, Conselheiro ou do Procurador da Fazenda Nacional.

Art. 18. Os recursos a distribuir serão previamente relacionados e agrupados em lotes numerados, reunindo igual quantidade, se possível, cabendo a cada Conselheiro o lote cuja numeração coincidir com o algarismo que retirar da urna, quando do sorteio.

§ 1º Se ausente um Conselheiro, a ele caberá o lote cujo número não for retirado da urna; ausente mais de um, o Presidente designará Conselheiros para representá-los no sorteio.

§ 2º Os Presidentes dos Conselhos e os Presidentes das Câmaras poderão restituir, no ato e ao acaso, respectivamente, até 50% (cinquenta por cento) e 25% (vinte e cinco por cento) dos recursos a eles distribuídos em cada sessão, para nova distribuição.

§ 3º Salvo nos casos autorizados pelo Presidente da Câmara, o Relator devolverá, com seu visto, os processos à Secretaria nos trinta dias subseqüentes ao da distribuição, para julgamento ou com proposta de realização de diligência, hipótese em que o Presidente decidirá em oito dias.

§ 4º Realizada a diligência, o recurso retornará ao Relator, que o restituirá à Secretaria da Câmara nos quinze dias seguintes ao de seu recebimento.

§ 5º O Presidente da Câmara poderá determinar ao Relator a devolução de processos à Secretaria da Câmara, para redistribuição, quando não observados os prazos estabelecidos nos §§ 3º e 4º.

§ 6º No caso previsto no parágrafo anterior, havendo mais de uma determinação de devolução de processos, o Relator incorrerá na hipótese prevista no inciso II do artigo 4º.

§ 7º É facultado ao sujeito passivo e ao Procurador da Fazenda Nacional, enquanto o processo estiver com o Relator, mediante requerimento ao Presidente da Câmara, apresentar esclarecimentos ou documentos, hipótese em que será dada vista à parte contrária, e requerer diligência, que se deferida do resultado dar-se-á ciência às partes.

§ 8º É facultado ao sujeito passivo e ao Procurador da Fazenda Nacional, salvo se o processo estiver com o Relator, requerer ao Presidente da Câmara vista dos autos na Secretaria ou o fornecimento de cópias de peças processuais, cabendo ao Chefe da Secretaria da Câmara certificar nos autos.

Art. 19. A pauta indicará dia, hora e local da sessão de julgamento, o nome do Relator, os números do processo e do recurso, o nome da recorrente e da recorrida, bem como nota explicativa de que os julgamentos adiados, nos casos previstos neste Regimento, serão realizados independentemente de nova publicação, e será afixada em lugar visível e acessível ao público, no prédio onde será realizada a sessão, e publicada no Diário Oficial da União, com oito dias de antecedência, no mínimo.

§ 1º Adiado o julgamento do recurso, o processo será incluído em pauta suplementar da sessão mais próxima ou da primeira a que o Relator comparecer, independentemente de nova publicação.

§ 2º A sessão que não se realizar pela superveniente falta de expediente normal do órgão será efetuada no primeiro dia útil livre seguinte, na hora anteriormente marcada, independentemente de nova publicação.

§ 3º A pauta será publicada também na página dos Conselhos de Contribuintes, na internet, observada a antecedência fixada no *caput*. **(Parágrafo incluído pelo art. 5º da Portaria MF nº 103, de 23/04/2002)**

Art. 20. Na Sessão de Julgamento será observada a seguinte ordem nos trabalhos:

- I - verificação do "quorum" regimental;
- II - leitura, discussão e aprovação da ata da sessão anterior;
- III - expediente;
- IV - distribuição dos recursos aos Conselheiros Relatores; e
- V - relatório, discussão e votação dos recursos constantes da pauta.

Art. 21. Anunciado o julgamento de cada recurso, o Presidente dará a palavra, sucessivamente:

- I - ao Relator, para leitura do relatório;
- II - ao sujeito passivo ou seu representante legal e ao Procurador da Fazenda Nacional, se desejarem fazer sustentação oral, por quinze minutos, prorrogáveis por igual período; e
- III - aos demais Conselheiros, para debate sobre assuntos pertinentes ao processo e questões levantadas pelas partes.

§ 1º Encerrado o debate, o Presidente ouvirá o Relator e tomará, sucessivamente, o seu voto, dos que tiveram vista e dos demais, a partir do primeiro Conselheiro sentado à sua esquerda, representante da Fazenda, e votará por último, anunciando, em seguida, o resultado do julgamento.

§ 2º O Conselheiro poderá pedir esclarecimentos ou vista dos autos, em qualquer fase do julgamento, mesmo após iniciada a votação.

§ 3º Concedida a vista dos autos durante a sessão, deverá o processo ser devolvido nos oito dias imediatamente seguintes para julgamento, independentemente de nova publicação.

§ 4º Sendo o pedido de vista posterior ao voto do Relator, o recurso será restituído e apreciado na primeira sessão que se realizar a partir do dia subsequente.

§ 5º Aplicar-se-á, no que couber, o disposto nos parágrafos anteriores na votação da proposta de conversão do julgamento em diligência para esclarecer matéria de fato, formulada por Conselheiro.

§ 6º Por solicitação de Conselheiro, a Câmara reunir-se-á em conferência, em caráter reservado, com a presença apenas de seus membros e Secretário.

§ 7º A redação da ementa também será objeto de votação pela Câmara.

§ 8º O relatório e o voto serão apresentados por escrito, na sessão de julgamento.

§ 9º Sendo o voto reformulado em sessão ou havendo designação de Relator para o acórdão, o voto será entregue à Secretaria da Câmara no prazo de quinze dias após o julgamento.

§ 10. Esgotado o prazo previsto no parágrafo anterior sem que o Relator, originário ou designado, tenha cumprido o nele estabelecido, o Presidente da Câmara poderá designar para formalizar a decisão, no prazo de trinta dias, outro Conselheiro que tenha adotado o voto vencedor ou, na hipótese de voto vencido, que tenha participado do julgamento.

§ 11. As declarações de voto, escritas, de outros Conselheiros que não o Relator, integrarão o acórdão se encaminhadas à Secretaria da Câmara dentro de oito dias do julgamento, contados da apresentação à Secretaria do voto proferido pelo Relator.

§ 12. O Presidente da Câmara poderá, de ofício, ou por solicitação de Conselheiro, do Procurador da Fazenda Nacional ou do sujeito passivo, por motivo justificado, determinar o adiamento do julgamento ou a retirada do recurso de pauta.

§ 13. Serão retirados de pauta e devolvidos à repartição preparadora os processos em que o Procurador da Fazenda Nacional não tenha sido intimado a oferecer contra-razões ao recurso voluntário, observada a disciplina da matéria.

§ 14. A sessão de julgamento será pública, salvo quando a Câmara resolver que deva ser reservada para exame de matéria sigilosa, admitida a presença das partes ou de seus procuradores.

§ 15. O Presidente poderá advertir ou determinar que se retire do recinto quem, de qualquer modo, perturbar a ordem, bem como poderá advertir o orador ou cassar-lhe a palavra, quando usada de forma inconveniente.

Art. 22. As questões preliminares serão julgadas antes do mérito, deste não se conhecendo quando incompatível com a decisão daquelas.

§ 1º Rejeitada a preliminar, o Conselheiro vencido votará quanto ao mérito.

§ 2º Não será admitida a abstenção, salvo na retomada de votação interrompida em sessão anterior, decorrente de mudança de composição da Câmara, desde que não prejudicada a paridade de representação, caso em que será novamente relatado o recurso e tomados os votos faltantes.

Art. 22A. No julgamento de recurso voluntário, de ofício ou especial, fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação, em virtude de inconstitucionalidade, de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo em vigor.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I – que já tenha sido declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em ação direta, após a publicação da decisão, ou pela via incidental, após a publicação da resolução do Senado Federal que suspender a execução do ato;

II – objeto de decisão proferida em caso concreto cuja extensão dos efeitos jurídicos tenha sido autorizada pelo Presidente da República;

III – que embasem a exigência do crédito tributário:

a) cuja constituição tenha sido dispensada por ato do Secretário da Receita Federal; ou

b) objeto de determinação, pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, de desistência de ação de execução fiscal. **(Artigo incluído pelo art. 5º da Portaria MF nº 103, de 23/04/2002)**

Art. 23. Quando mais de duas soluções distintas para o litígio forem propostas ao plenário pelos Conselheiros, a decisão será adotada mediante votações sucessivas, das quais serão obrigados a participar todos os Conselheiros presentes, observado o disposto no parágrafo único deste artigo.

Parágrafo único. Serão votadas em primeiro lugar duas de quaisquer das soluções; dessas duas, a que não lograr maioria será considerada eliminada, devendo a outra ser submetida novamente ao plenário com uma das demais soluções não apreciadas, e assim sucessivamente, até que só restem duas soluções, das quais haver-se-á como adotada a que reunir maior número de votos.

Art. 24. A decisão, em forma de acórdão ou resolução, será assinada pelo Relator e pelo Presidente, e dela constará o nome dos Conselheiros presentes, especificando-se, se houver, os Conselheiros vencidos e a matéria em que o foram, e os impedidos.

§ 1º A decisão será em forma de resolução quando, obrigatoriamente, a mesma ou outra Câmara do Conselho ou, ainda, de outro Conselho de Contribuintes, deva pronunciar-se sobre o mesmo recurso.

§ 2º Vencido o Relator, na preliminar ou no mérito, o Presidente designará para redigir o acórdão um dos Conselheiros que adotar o voto vencedor.

Art. 25. De cada sessão será lavrada ata, assinada pelo Secretário e pelo Presidente da Câmara a qual será publicada no Diário Oficial da União, destacando os números dos recursos sorteados e dos submetidos a julgamento, os respectivos números dos processos, o nome dos interessados, do Procurador da Fazenda Nacional e do sujeito passivo ou seu representante legal que tenham feito sustentação oral em sessão, a decisão e outros fatos relevantes.

Art. 26. A Secretaria da Câmara fará publicar, no Diário Oficial da União, o ementário dos acórdãos formalizados no mês, no qual deverá constar os números do processo e do recurso, a matéria, o exercício correspondente, o nome dos interessados, a data da sessão e o número do acórdão.

Art. 27. Cabem embargos de declaração quando existir no acórdão obscuridade, dúvida ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a Câmara.

§ 1º Os embargos serão interpostos, por Conselheiro da Câmara julgadora, pelo Procurador da Fazenda Nacional, pelo sujeito passivo, pela autoridade julgadora de primeira instância ou pela autoridade encarregada da execução do acórdão, mediante petição fundamentada, dirigida ao Presidente da Câmara, no prazo de cinco dias contado da ciência do acórdão.

§ 2º O despacho do Presidente, após a audiência do Relator ou de Conselheiro designado, na impossibilidade daquele, se necessária, será definitivo se declarar improcedentes as alegações suscitadas, sendo submetido à deliberação da Câmara em caso contrário. **(Redação dada pelo art. 5º da Portaria MF nº 103, de 23/04/2002)**

§ 3º Os embargos de declaração interrompem o prazo para a interposição de recurso especial.

§ 4º Aplicam-se às decisões em forma de resolução, no que couber, as disposições deste artigo.

Art. 28. As inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculo existentes na decisão serão retificados pela Câmara, mediante requerimento da autoridade julgadora de primeira instância, da autoridade incumbida da execução do acórdão, do Procurador da Fazenda Nacional, de Conselheiro ou do sujeito passivo.

Parágrafo único. Será rejeitada, de plano, por despacho irrecorrível do Presidente, o requerimento que não demonstrar, com precisão, a inexatidão ou o erro.

Art. 29. As decisões reiteradas e uniformes dos Conselhos serão consubstanciadas em súmula, de aplicação obrigatória pelo respectivo Conselho.

Parágrafo único. A súmula, observadas as disposições do artigo seguinte, será publicada três vezes no Diário Oficial da União, entrando em vigor a partir do trigésimo dia da última publicação

Art. 30. A condensação da jurisprudência predominante dos Conselhos em súmula será de iniciativa de qualquer Conselheiro e depende cumulativamente:

I - de proposta dirigida ao Presidente do respectivo Conselho, indicando o enunciado, instruída com pelo menos cinco decisões unânimes, proferidas cada uma em mês diferente, e que não contrariem a jurisprudência da instância especial;

II - de parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional;

III - da audiência da Secretaria da Receita Federal; e

IV - de que a proposta seja aprovada pelo voto de 2/3 (dois terços) do respectivo Conselho Pleno, no mínimo, em sessão realizada pelo menos quinze dias após sua apresentação.

Art. 31. Por proposta unânime de Câmara ao Presidente do respectivo Conselho poderá ser revisto o enunciado de súmula, obedecidos os trâmites indicados nos incisos II, III e IV do artigo anterior.

Parágrafo único. A revogação de enunciado de súmula entrará em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.

Seção IV

Dos Recursos à Câmara Superior de Recursos Fiscais

Subseção I

Do Recurso Especial

Art. 32. Caberá recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais:

I - de decisão não unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova; e

II - de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara de Conselho de Contribuintes ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

§ 1º No caso do inciso I, o recurso é privativo do Procurador da Fazenda Nacional; no caso do inciso II, sua interposição é facultada também ao sujeito passivo.

§ 2º Para efeito da aplicação do inciso II deste artigo, entende-se como outra Câmara as que integram a atual estrutura dos Conselhos de Contribuintes ou as que vierem a integrá-la.

§ 3º Não caberá recurso especial de decisão de qualquer das Câmaras dos Conselhos que na apreciação de matéria preliminar decida pela anulação da decisão de primeira instância.

§ 4º Somente poderá ser objeto de apreciação e seguimento matéria prequestionada, cabendo ao recorrente demonstrá-la, com precisa indicação das peças processuais.

Art. 33. O recurso especial deverá ser formalizado em petição dirigida ao Presidente da Câmara que houver prolatado a decisão recorrida e deverá ser apresentado por Procurador da Fazenda Nacional, no prazo de quinze dias, contado da vista oficial do acórdão, ou pelo sujeito passivo, em igual prazo, contado da data da ciência da decisão.

§ 1º Na hipótese de que trata o inciso I do art. 32 deste Regimento, o recurso deverá demonstrar, fundamentadamente, a contrariedade à lei ou à evidência da prova e, havendo matérias autônomas, o recurso especial alcançará apenas a parte da decisão não unânime contrária à Fazenda Nacional. **(Redação dada pelo art. 2º da Portaria MF nº 1.132, de 30/09/2002)**

§ 2º Na hipótese de que trata o inciso II do art. 32 deste Regimento, o recurso deverá ser protocolizado na repartição preparadora quando interposto pelo sujeito passivo e na Secretaria de Câmara quando interposto pelo Procurador da Fazenda Nacional credenciado, e demonstrar, fundamentadamente, a divergência argüida, indicando a decisão divergente e comprovando-a mediante a apresentação de cópia autenticada de seu inteiro teor ou de cópia da publicação em que tenha sido divulgada, ou mediante cópia de publicação de até duas ementas, cujos acórdãos serão examinados pelo Presidente da Câmara recorrida. **(Redação dada pelo art. 2º da Portaria MF nº 1.132, de 30/09/2002)**

§ 3º Não servirá de paradigma para a interposição do recurso de que trata o parágrafo anterior, acórdão que já tenha sido reformado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

§ 4º Interposto o recurso previsto no inciso II do artigo anterior, compete ao Presidente da Câmara recorrida, em despacho fundamentado, admiti-lo ou, caso não satisfeitos os pressupostos de sua admissibilidade, negar-lhe seguimento.

§ 5º Se a decisão contiver matérias autônomas, a admissão poderá ser parcial, sendo facultada a interposição de agravo nos termos do artigo 35.

Art. 34. O despacho que admitir recurso especial interposto por Procurador da Fazenda Nacional será juntado aos autos, que serão encaminhados à repartição preparadora para ciência do sujeito passivo, assegurando-se-lhe o prazo de quinze dias para oferecer contra-razões ou recorrer da parte que lhe for desfavorável, em igual prazo.

§ 1º Quando se tratar de recurso a que se refere o inciso II do artigo 32, interposto pelo sujeito passivo, serão os autos presentes ao Procurador da Fazenda Nacional credenciado junto ao Conselho a que pertencer a Câmara recorrida, para oferecimento de contra-razões, em igual prazo.

§ 2º Findo o prazo a que se refere este artigo, os autos serão encaminhados à Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Art. 35. Cabe agravo do despacho que negar seguimento ao recurso especial.

§ 1º O reexame de admissibilidade de recurso especial será requerido em petição dirigida ao Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no prazo de cinco dias contado da ciência do despacho que lhe negou seguimento.

§ 2º Não cabe pedido de reexame de admissibilidade do recurso especial nos casos em que o indeferimento tenha decorrido da:

I - inobservância de prazo;

II - falta de juntada do inteiro teor do acórdão ou cópia da publicação da ementa que comprove a divergência, nos termos do § 2º do art. 33; ou

III - juntada de acórdão da própria Câmara do Conselho de Contribuintes que apreciou o recurso voluntário. **(Redação dada pelo art. 2º da Portaria MF nº 1.132, de 30/09/2002)**

§ 3º No agravo não será admitida a produção de novas provas da divergência.

Subseção II

Do Recurso Voluntário

Art. 36. O recurso voluntário à Câmara Superior de Recursos Fiscais, da decisão de Câmara de Conselho de Contribuintes que prover recurso de ofício, será apresentado na repartição preparadora, no prazo de trinta dias, contado da data da ciência do acórdão, em petição fundamentada dirigida ao Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Parágrafo único. Os Procuradores da Fazenda Nacional credenciados na Câmara Superior de Recursos Fiscais serão intimados dos recursos voluntários interpostos pelos sujeitos passivos para oferecer contra-razões, no prazo de trinta dias. *(Redação dada pelo art. 5º da Portaria MF nº 103, de 23/04/2002)*

Seção V

Das Atribuições dos Membros do Colegiado

Art. 37. Além das atribuições previstas noutros artigos, aos Presidentes dos Conselhos incumbe dirigir, supervisionar, coordenar e orientar as atividades do respectivo Conselho e ainda:

I - presidir a Câmara de que é titular e o Conselho Pleno;

II - convocar o Conselho Pleno;

III - determinar, de ofício, diligência para suprir deficiências de instrução dos processos, de cujo resultado será dada ciência às partes;

IV - corrigir instância, de ofício, por proposta de Relator, do Procurador da Fazenda Nacional ou do sujeito passivo;

V - promover, quando esgotados os prazos legais, o andamento imediato dos processos distribuídos aos Conselheiros ou com vista a Procurador da Fazenda Nacional;

VI - designar Relator "ad hoc";

VII - submeter à aprovação do Conselho Pleno os planos e programas anuais e plurianuais de trabalho do Conselho;

VIII - baixar atos administrativos, de caráter normativo, nos assuntos de competência do Conselho;

IX - decidir, em grau de recurso, sobre atos praticados por servidores do órgão, bem como avocar a decisão de assuntos administrativos no âmbito do respectivo Conselho;

X - praticar atos de administração patrimonial, orçamentária, financeira e de pessoal;

XI - elaborar, periodicamente, relatório das atividades do respectivo Conselho;

XII - designar servidores para funções de direção, chefia e assessoramento, bem como seus substitutos eventuais, na forma da legislação específica, bem como dispensá-los;

XIII - distribuir, para estudo e relatório, os assuntos submetidos ao respectivo Conselho, indicando os nomes dos Conselheiros que devam constituir as comissões, quando for o caso;

XIV - comunicar às entidades nacionais de representação dos Contribuintes a ocorrência de casos que impliquem perda de mandato ou vacância de função dos Conselheiros ou Suplentes por eles indicados, solicitando a apresentação, em lista tríplice, de nomes para nova designação;

XV - encaminhar ao Ministro de Estado as propostas de designação de Conselheiros e Suplentes indicados pelas entidades nacionais de representação dos Contribuintes;

XVI - comunicar ao Ministro de Estado a ocorrência de casos que impliquem perda de mandato ou vacância de função, e encaminhar ao Secretário da Receita Federal as representações sobre irregularidades praticadas na instância inferior;

XVII - determinar a devolução do processo à repartição de origem, quando manifestada a desistência do recurso;

XVIII - convocar Suplentes; e

XIX - fixar as competências da respectiva Secretaria Executiva e de suas unidades, discriminando as atribuições dos seus dirigentes.

Parágrafo único. Nas faltas ou impedimentos legais do Presidente do Conselho, as atribuições previstas nos incisos I a VI deste artigo serão de competência do Vice-Presidente, e as previstas nos demais incisos de competência do substituto do Presidente.

Art. 38. Aos Presidentes das Câmaras incumbe:

I - determinar a ordem de assento dos Conselheiros nas sessões, observando o disposto no inciso II do § 2º do artigo 22 deste Regimento.

II - designar Relator "ad hoc";

III - admitir ou negar seguimento a recurso especial, em despacho fundamentado;

IV - mandar riscar dos autos expressões injuriosas;

V - conceder a Conselheiro vista dos autos em sessão, podendo indeferir aquela que considerar desnecessária.

VI - fornecer ao Presidente do respectivo Conselho elementos para elaboração do relatório das atividades do órgão;

VII - dar exercício aos Conselheiros;

VIII - comunicar ao Presidente do respectivo Conselho os casos de perda de mandato, vacância de função e renúncia de Conselheiros e Suplentes;

IX - convocar Suplente, nas hipóteses de vacância, licença ou férias;

X - autorizar o desentranhamento e a restituição de documentos e a expedição de certidões;

XI - apreciar os pedidos dos Conselheiros relativos à justificação de ausência às sessões ou à prorrogação de prazos para retenção de processos;

XII - dirimir as dúvidas e resolver os casos omissos quanto ao encaminhamento e ao processamento dos recursos de sua competência;

XIII - exercer, no que couber, as atribuições referidas no artigo anterior; e

XIV - praticar os demais atos necessários ao exercício de suas atribuições.

Parágrafo único. Nas faltas ou impedimentos legais do Presidente da Câmara, as atribuições previstas nos incisos I a V deste artigo serão de competência do Vice-Presidente, e as previstas nos incisos VI a XII de competência do substituto do Presidente.

Art. 39. Aos Conselheiros, inclusive aos Presidentes e aos Vice-Presidentes, incumbe comparecer às reuniões da Câmara e do Conselho Pleno e participar de suas deliberações e decisões, relatar recursos, proferir votos e redigir ementas.

CAPÍTULO III

Da Estrutura Administrativa

Art. 40. Os Conselhos dispõem de Secretaria Executiva, diretamente subordinada ao Presidente, incumbida das atividades relacionadas com:

I - auxílio ao julgamento;

- II - edição de texto;
- III - modernização e informática;
- IV - preparo e acompanhamento de processos; e
- V - serviços gerais.

Art. 41 - Cada Secretaria Executiva é composta pelas seguintes unidades:

- I - Secretaria Geral;
- II - Secretarias das Câmaras; e
- III - Centro de Documentação.

Parágrafo único. A Secretaria da Câmara Superior de Recursos Fiscais integra a Secretaria Executiva do Primeiro Conselho de Contribuintes.

Art. 42. A Secretaria Executiva será dirigida por Secretário Executivo e suas unidades por Chefes, cujas funções serão providas na forma da legislação pertinente.

Art. 43. Os ocupantes dos cargos e funções de direção serão substituídos, em suas faltas ou impedimentos, por servidores previamente designados pelo Presidente do respectivo Conselho, na forma da legislação específica.

CAPÍTULO IV

Das Disposições Gerais

Art. 44. Atuarão junto aos Conselhos, em defesa dos interesses da Fazenda Nacional, os Procuradores credenciados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

§ 1º O credenciamento far-se-á em ofício do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ao Presidente do respectivo Conselho.

§ 2º Sob pena de nulidade, os Procuradores da Fazenda Nacional credenciados serão intimados dos despachos relativos aos embargos e à admissibilidade de recurso especial e dos acórdãos contrários ao interesse da Fazenda Nacional. **(Redação dada pelo art. 5º da Portaria MF nº 103, de 23/04/2002)**

§ 3º É facultado aos Procuradores da Fazenda Nacional terem vista dos autos fora da Secretaria da Câmara, mediante controle em livro próprio.

Art. 45. Fica mantida a delegação de competência estabelecida na Portaria MF nº 110, de 17 de março de 1995.

Art. 46. As dúvidas suscitadas na aplicação deste Regimento Interno serão dirimidas pelos Presidentes dos respectivos Conselhos, "ad referendum" do Ministro de Estado da Fazenda."

ANEXO F – PORTARIA Nº 258, DE 24 DE AGOSTO DE 2001¹⁴¹

O MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA, no uso de suas atribuições, e tendo em vista o disposto no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com as alterações da Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993 e da Medida Provisória nº 2.158-34, de 27 de julho de 2001, resolve:

Art. 1º A constituição das turmas das Delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJ) e o seu funcionamento devem observar o disposto nesta Portaria.

Das turmas e dos julgadores

Art. 2º As DRJ são constituídas por turmas de julgamento, cada uma delas integrada por cinco julgadores.

Parágrafo único. As turmas são dirigidas por um presidente nomeado entre os julgadores, sendo uma delas presidida pelo Delegado da DRJ, que também exerce a função de julgador.

Art. 3º O julgador deve ser ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal (AFRF), que tenha cumprido o estágio probatório e, preferencialmente, com experiência na área de tributação e julgamento ou habilitado em concurso público nessa área de especialização.

Art. 4º O julgador é designado pelo Secretário da Receita Federal para o mandato de até dois anos, com término no dia 31 de dezembro do ano subsequente ao da designação, admitida a recondução.

§ 1º Na hipótese em que não seja completado o mandato, novo julgador é designado para completar o período.

§ 2º Expirado o mandato do julgador, este permanece no exercício de suas atribuições até a designação de outro julgador, respeitado o prazo máximo de noventa dias.

§ 3º Nos casos de afastamento legal ou impedimento de julgador, incumbe ao Secretário da Receita Federal designar pro tempore julgador substituto.

§ 4º O servidor aposentado no cargo de AFRF pode ser designado julgador, desde que nomeado presidente de turma.

Art. 5º É destituído do mandato o julgador:

I - que retiver processos para relatar ou para redigir o respectivo voto além dos prazos estabelecidos pelo Secretário da Receita Federal;

II - a quem forem aplicadas, em virtude de processo administrativo disciplinar, as penalidades de que tratam os incisos II a VI do artigo 127 da Lei nº 8.112, de 10 de dezembro de 1990.

¹⁴¹ Texto obtido no endereço <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>.

Art. 6º Ao julgador incumbe elaborar relatório, voto e ementa nos processos em que for relator, propor diligência e proferir voto.

Art. 7º O julgador deve observar o disposto no art. 116, III, da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, bem assim o entendimento da Secretaria da Receita Federal (SRF) expresso em atos tributários e aduaneiros.

Art. 8º As férias dos julgadores são concedidas pelo Delegado da DRJ, no mesmo período, a todos os integrantes da turma.

Da distribuição dos processos

Art. 9º Os critérios para distribuição dos processos são estabelecidos pelo Delegado da DRJ, observadas as preferências estabelecidas na legislação.

Parágrafo único. A distribuição dos processos aos julgadores é feita pelo presidente da turma, observando-se semelhança e conexão de matérias.

Art. 10. Salvo os casos autorizados pelo presidente da turma, nos trinta dias subseqüentes ao da distribuição, o relator deve devolver, com seu visto, o processo ao Serviço de Controle do Julgamento (Secoj) ou ao Serviço de Suporte Operacional (Sesop), para inclusão em pauta, podendo propor diligência.

§ 1º O presidente decide, em oito dias, sobre a proposta de diligência feita pelo relator e, caso não concorde com a proposta, deve submetê-la à deliberação da turma.

§ 2º Realizada a diligência, o processo é devolvido ao relator, que deve restituí-lo, com seu visto, ao Secoj ou ao Sesop, para inclusão em pauta, dentro de quinze dias.

Das sessões

Art. 11. A turma realiza semanalmente até três sessões de julgamento e cada sessão tem a duração de quatro horas, observado o cronograma trimestral estabelecido pelo Delegado da DRJ.

Art. 12. Na pauta de julgamento são relacionados os processos a serem julgados em cada sessão e o respectivo relator.

§ 1º A sessão que não se efetivar pela superveniente falta de expediente normal do unidade realiza-se no primeiro dia útil subseqüente, na hora anteriormente marcada.

§ 2º Adiado o julgamento do processo, este é incluído em pauta suplementar da sessão seguinte.

Art. 13. Somente pode haver deliberação quando presente a maioria dos membros da turma, sendo essa tomada por maioria simples, cabendo ao presidente, além do voto ordinário, o de qualidade.

Art. 14. Na sessão de julgamento deve ser observada a seguinte ordem dos trabalhos:

I - verificação do quorum;

II - leitura, discussão e aprovação da ata da sessão anterior; e

III - relatório, discussão e votação dos processos constantes na pauta.

Art. 15. Anunciado o julgamento de cada processo, o presidente dá a palavra ao relator para leitura do relatório e, em seguida, aos demais membros da turma para debate de assuntos pertinentes ao processo.

§ 1º Encerrado o debate, o presidente toma, sucessivamente, o voto do relator, o dos membros da turma que tiverem vista e o dos demais, e vota por último.

§ 2º Nos processos em que é relator, o presidente vota em primeiro lugar e, em seguida, toma os votos dos demais membros da turma.

§ 3º O presidente pode, por motivo justificado, determinar o adiamento do julgamento ou a retirada de pauta do processo.

§ 4º Não é admitida abstenção.

§ 5º Qualquer membro da turma pode pedir esclarecimentos ou vista dos autos, em qualquer fase do julgamento, ainda que iniciada a votação.

§ 6º No caso de deferimento de pedido de vista, o processo é julgado até a primeira sessão da semana subsequente.

§ 7º Vencido o relator, na preliminar ou no mérito, o presidente designa para redigir o voto vencedor um dos membros que o adotar.

§ 8º A proposta de conversão do julgamento em diligência para esclarecer matéria de fato, feita pelo relator ou por outro membro da turma, e a redação da ementa são também objeto de votação pela turma.

§ 9º O relatório e o voto devem ser apresentados impressos e em meio eletrônico na sessão de julgamento.

§ 10. O voto é entregue ao Secoj ou ao Sesop, no prazo de oito dias após a sessão de julgamento, no caso de voto reformulado em sessão ou de designação de relator para o acórdão.

§ 11. A declaração de voto escrita integra o acórdão, se encaminhada ao Secoj ou ao Sesop dentro de oito dias contados da sessão de julgamento ou da entrega do voto pelo relator designado.

Art. 16. O pedido de vista de processo é concedido pelo presidente de turma, que pode indeferir aquela que considerar desnecessária.

Art. 17. As questões preliminares são julgadas antes do mérito, deste não se conhecendo quando incompatível com a decisão daquelas.

Parágrafo único. Rejeitada a preliminar, o julgador vencido vota quanto ao mérito.

Art. 18. Quando mais de duas soluções distintas para o litígio forem propostas à turma, adota-se a decisão obtida mediante votações sucessivas, das quais devem participar todos os membros da presentes.

§ 1º São votadas em primeiro lugar duas quaisquer soluções, sendo eliminada a que não lograr maioria.

§ 2º A proposta que obtiver maior número de votos é novamente submetida à votação juntamente com uma das demais soluções não apreciadas, e assim sucessivamente, até que restem apenas duas soluções, das quais é considerada vencedora a que reunir o maior número de votos.

Art. 19. Os julgadores estão impedidos de participar do julgamento de processos em que tenham:

I - participado da ação fiscal;

II - cônjuge ou parentes, consangüíneos ou afins, até o terceiro grau, inclusive, interessados no litígio.

Art. 20. Pode ser argüida a suspeição de julgador nos termos do artigo 20 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999.

Art. 21. O impedimento ou a suspeição podem ser declarados pelo julgador ou suscitados por qualquer membro da turma, cabendo ao argüido, nesse caso, pronunciar-se oralmente sobre a alegação, que, não sendo por ele reconhecida, é submetida à deliberação da turma.

Parágrafo único. No caso de impedimento ou suspeição do relator, o processo é redistribuído a outro membro da turma.

Art. 22. A decisão é assinada pelo relator e pelo presidente, dela constando o nome dos membros da turma presentes ao julgamento, especificando-se, se houver, aqueles vencidos e a matéria em que o foram, os impedidos e os ausentes.

§ 1º Para a correção de inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e a erros de escrita ou de cálculo existentes no acórdão, é proferido novo acórdão.

§ 2º Nos casos de conversão do julgamento em diligência, a forma a ser adotada é a de resolução.

Art. 23. De cada sessão é lavrada ata, assinada pelo presidente, devendo esta destacar os números dos processos submetidos a julgamento, respectivo resultado e os fatos relevantes.

Art. 24. O ementário dos acórdãos formalizados no mês deve conter a matéria, o exercício correspondente, a data da sessão e o número do acórdão e deve ser divulgado no endereço <<http://www.receita.fazenda.gov.br>> na Internet.

Art. 25. Nas faltas ou impedimentos legais do presidente de turma, as suas atribuições são exercidas pelo seu substituto.

Das Disposições Gerais

Art. 26. O pedido de parcelamento, a confissão irretratável da dívida, a extinção sem ressalva do débito, por qualquer de suas modalidades, ou a propositura pelo contribuinte contra a Fazenda Nacional de ação judicial com o mesmo objeto importa a desistência do processo.

Art. 27. O requerimento da autoridade incumbida da execução do acórdão ou do sujeito passivo para correção de inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e a erros de escrita ou de cálculo existentes na decisão é rejeitado por despacho irrecorrível do presidente da turma, quando não demonstrar, com precisão, a inexatidão ou o erro.

Disposições transitórias

Art. 28. O mandato dos julgadores designados no ano de 2001 encerra-se em 31 de dezembro desse ano.

Art. 29. O Secretário da Receita Federal pode editar normas complementares necessárias à aplicação desta Portaria.

Art. 30. Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de setembro de 2001.

Art. 31. Fica revogada a Portaria MF nº 384, de 29 de junho de 1994.

PEDRO SAMPAIO MALAN