

PESQUISAS
TRIBUTÁRIAS
Nova Série – 5

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Coordenador

Ives Gandra da Silva Martins

Conferencista inaugural
José Carlos Moreira Alves

Relatório do XXIII Simpósio
Fátima Fernandes Rodrigues de Souza e
Vittorio Cassone

**2.^a edição
atualizada**

Atualização
Edison Pereira Rodrigues

 **Centro de
Extensão
Universitária**

EDITORA 
REVISTA DOS TRIBUNAIS

CO-EDIÇÃO

PROCESSO TRIBUTÁRIO E ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO¹

FERNANDO FACURY SCAFF

SUMÁRIO: 1. O constituinte e o constituído. *O que e quais* são as garantias constitucionais do processo – 2. Ideologia e interpretação. A questão da democracia – 3. O contencioso administrativo fiscal como princípio garantidor do *devido processo legal* – 4. Lançamento por homologação e decadência – 5. A exigência de depósito recursal administrativo – 6. Prazo para o exercício de direito de ação anulatória contra decisão administrativo-fiscal – 7. Apreciação de inconstitucionalidade pelos tribunais administrativos e responsabilidade civil – 8. Rescisão de julgados administrativo-fiscais – 9. Síntese das conclusões.

1. O constituinte e o constituído. *O que e quais* são as garantias constitucionais do processo

1. Pode-se dizer que o Poder Constituinte constitui o Estado, organizando-o de conformidade com o pretendido por uma dada sociedade e retratando a conjugação de forças existente em certa fase histórica.

A partir do momento em que tal Poder Constituinte conforma um texto transformando-o em Constituição, a intenção do formulador da norma desprega-se de seu conteúdo, passando a fazer parte de uma pauta a ser interpretada por todos aqueles que dela se utilizarem, tenham ou não formação jurídica.

Pode-se considerar norma jurídica como gênero que possui duas espécies: os princípios e a regras. São os princípios que juridicizam as

¹ Texto para o 24.º Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária subordinado ao tema *Processo Administrativo Tributário*, 1999.

aspirações políticas da sociedade. Demonstram para a sociedade os objetivos estabelecidos e como deve agir para alcançá-los. Servem como *razão primeira de algo* (fonte, no sentido aristotélico) e como *razão justificativa* (fundamento, no sentido kantiano).² As regras existem para instrumentalizar os princípios, detalhando seus preceitos.³

Desta forma, são os princípios constitucionais juridicizados pelo Poder Constituinte que informarão as ações e procedimentos dos demais poderes, Legislativo, Executivo e Judiciário, que foram constituídos por aquele.

2. Existem alguns princípios que dizem respeito ao direito que as pessoas possuem ao efetivo exercício de seus direitos. São mais do que um estatuto da cidadania; são um estatuto *para o exercício* da cidadania. Um sobredireito assecuratório de outros direitos. São desta categoria os princípios constitucionais do processo, também chamados de garantias constitucionais do processo.

Como são direitos e garantias fundamentais, parte dos direitos e deveres individuais e coletivos (art. 5.º da Constituição de 1988), possuem as seguintes características:

a) Têm aplicabilidade imediata, independentemente de legislação infraconstitucional (art. 5.º, §1.º);

b) São consideradas cláusulas pétreas, não podendo sequer ser objeto de deliberação proposta de emenda constitucional tendente a aboli-las (art. 60, § 4.º, IV);

c) Sua interpretação deve ser efetuada de maneira ampla, não sendo possível à legislação infraconstitucional reduzir sua abrangência;

d) Além das listadas na Constituição, especialmente no art. 5.º, outras podem ser descobertas no ordenamento jurídico pátrio, decorrente do regime e dos princípios adotados, ou dos tratados internacionais que o Brasil seja parte (art. 5.º, §2.º).

3. Várias são as garantias constitucionais do processo, das quais destacamos as seguintes:

⁽²⁾ Para esta distinção ver Fábio Konder Comparato. *Fundamento dos direitos humanos, Direito constitucional*, Brasília : Consulex, Coord. José Janguie Bezerra Diniz, 1998, p. 171-188.

⁽³⁾ Ver Ronald Dworkin, *Los derechos en serio*. Barcelona : Ariel, 1989, capítulos 1 e 2.

a) *Garantia de Acesso à Justiça*, prevista primordialmente no inc. XXXV do art. 5.º. Estabelece que nenhuma lei poderá afastar da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de lesão a direitos.

A redação deste Princípio no art. 5.º, XXXV, da Constituição menciona a expressão *lei*, porém deve-se entender tal preceito não no sentido estrito, de ato do Poder Legislativo, mas no de *norma*, como emanação do poder normativo, seja este exercitado pelo Poder Executivo (capacidade de editar regulamentos), pelo Poder Judiciário (capacidade para editar regimentos) ou especificamente pelo Poder Legislativo (capacidade para editar leis).⁴

E não se trata de um princípio dirigido apenas ao legislador, com um sentido de não-fazer, não-editar normas restritivas ao acesso à Justiça, mas no sentido de permitir que o Poder Judiciário analise quaisquer atos lesivos ou ameaçadores de direitos efetuados por quem quer que seja.

A dicção constitucional também não deve ser levada à literalidade quanto à expressão *afastar da apreciação*. O sentido do verbo *afastar* não alcança apenas o *retirar*, mas também o *dificultar*, *criar óbices*. Não apenas o *impedir*, mas também o *tentar impedir* é bloqueado pelo referido princípio.

Deve-se observar que não se trata apenas das lesões a direitos, mas também da *ameaça* de lesão a direitos. Sempre que uma pessoa sentir que seu direito se encontra ameaçado de lesão pode pleitear que a função jurisdicional seja implementada, por qualquer dos Poderes do Estado, o que obrigatoriamente engloba os Tribunais Administrativos.

E mais. Não se deve entender tal Princípio apenas como *garantia de acesso ao Poder Judiciário*, mas de efetivo *acesso à Justiça*, ou seja, *aos meios e recursos inerentes à função jurisdicional*. Sabe-se que tal função encontra-se espraiada por todo o Estado, e não apenas no Poder Judiciário. Neste se concentra o monopólio da função judicial (parcela da função jurisdicional – mais ampla). Logo, também o Poder Executivo detém parcela da função jurisdicional (quando *julga* nos Tribunais Administrativos), bem como o Poder Legislativo (quando *julga*, como no processo de *impeachment*).⁵

⁴ Para esta distinção ver Eros Roberto Grau, *O direito posto e o direito pressuposto*. São Paulo: Malheiros, 1996, especialmente o capítulo 10.

⁵ Para maiores detalhes sobre este assunto ver Eros Roberto Grau, *O direito posto e o direito pressuposto*. São Paulo: Malheiros, 1996, especialmente o capítulo 10.

Portanto, o Princípio da Garantia de Acesso à Justiça não está inserido apenas no inc. XXXV do art. 5.º, mas primordialmente nele. Outras disposições instrumentalizam esta inserção, tal como o inc. LV do mesmo artigo ao mencionar o direito dos litigantes *em processo judicial ou administrativo*. Logo, deve-se interpretar o Princípio como instrumentador do acesso à função jurisdicional, e não apenas ao Poder Judiciário.

Portanto, por garantia de acesso à Justiça deve-se entender o Princípio de que *nenhuma lesão, ou ameaça de lesão, a direitos terá sua apreciação obstaculizada pelas diversas formas de expressão da função normativa, permitindo amplo acesso à função jurisdicional*.

b) *Devido Processo Legal* previsto no art. 5.º, inc. LIV. Estabelece que ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal.

O devido processo legal *não é um princípio de forma, mas de conteúdo*. E não deve ser analisado em um sentido rigorosamente positivista, pois fazê-lo implicará em seu esvaziamento. Imaginemos a seguinte *situação limite*: um deputado propõe uma lei na qual todo primogênito até um ano de idade deverá ser assassinado pelo Estado, sem qualquer processo, acusação, defesa ou julgamento. Este projeto de lei é discutido e, por descuido, votado, aprovado, sancionado e promulgado. Torna-se lei (em sentido formal, pois foi aprovada pelos trâmites competentes). Todavia, trata-se de uma lei imoral, que não respeita vários dos princípios consagrados pelos povos civilizados, como o direito à vida.⁶ Um primogênito é morto por um policial no estrito cumprimento do dever imposto por esta hipotética lei. Sob uma análise rigorosamente positivista, e apenas analisando este princípio, estaria sendo cumprido o *devido processo legal*, pois a execução sumária estaria consagrada na referida lei. Ora, não é este o entendimento de *devido processo legal*. Não é apenas obedecer o que está na lei. É verificar sua adequação com o Estado Democrático de Direito, com as demais garantias institucionais e democráticas do processo; com os direitos e garantias individuais e coletivas. Ou seja, é necessária muito maior amplitude de análise a fim de dar conteúdo valorativo ao *devido processo legal*.

Obedecer ao devido processo legal não é apenas obedecer à lei, mas ao Direito, ao ordenamento jurídico, aos valores consagrados por uma

⁽⁶⁾ No Brasil, tal lei, se submetida ao controle de constitucionalidade seria – ou, pelo menos deveria ser –, considerada inconstitucional.

dada sociedade e cristalizados em normas. Não se trata de analisar apenas a forma, mas também, e principalmente, o valor das aspirações políticas juridicizadas nos vários princípios do ordenamento jurídico.

Neste sentido é lapidar a imagem shakespeariana contida na peça *O mercador de Veneza*, quando é feito valer o contrato firmado que dava em garantia uma libra de carne humana, porém impedia que em sua execução sequer uma gota de sangue fosse derramada, pois o contrato não o previa.⁷

c) *O Princípio do Contraditório e da Ampla Defesa* (ambos situados primordialmente no art. 5.º, LV) estabelece que aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

A dicção do preceito determina que esta garantia seja estendida tanto aos feitos judiciais quanto aos administrativos e a todos aqueles que se encontram na situação de estarem sob acusação de terem cometido alguma irregularidade.

A garantia do contraditório disponibiliza às partes a apresentação de sua versão sobre os fatos em questão. Não que deva ser apresentada necessariamente a versão contraditória do fato, mas disponibilizado à parte fazê-lo, caso queira. Documentos que não sejam do conhecimento de todos os litigantes devem ser disponibilizados a fim de que todos possam se manifestar sobre sua validade e correção, sob pena de nulidade da decisão que deixou de obedecer ao referido princípio.

A ampla defesa deve ser operada com os meios e recursos a ela inerentes. Observa-se que não se trata apenas de disponibilizar o contraditório – ou seja, deixar que a parte se manifeste sobre os documentos ou fatos narrados ou apresentados pelo adverso –, mas efetivamente possibilitar o exercício da defesa. Indeferimento de perícias, negativa de requisição de documentos, argumentos extemporâneos etc. Várias são as formas de impedir a efetivação da ampla defesa. A expressão *meios e recursos a ela inerentes* permite que sejam exploradas todas as vias processuais possíveis, inclusive a administrativa; e todos os recursos processuais admitidos; todos os meios de prova que o Direito contempla.

⁷⁾ “Espera um momento. Ainda não é tudo. Esta caução não te concede uma só gota de sangue. Os termos exatos são: ‘uma libra de carne’. Toma, pois, o que te concede o documento; pega tua libra de carne. Mas, se ao cortá-la, por acaso, derramares uma só gota de sangue cristão, tuas terras e teus bens segundo as leis de Veneza, serão confiscados em benefício do Estado de Veneza.” William Shakespeare, *O mercador de Veneza*, IV ato.

Mais uma vez reitera-se que não se trata de obedecer apenas à forma, mas ao conteúdo, o que torna estreita a interpretação meramente positivista do preceito.

Existem várias outras garantias constitucionais do processo, tais como o do juiz natural (art. 5.º, LIII), o da invalidade das provas obtidas por meio ilícito (art. 5.º, LVI), da publicidade dos atos processuais (art. 5.º, LX). Para efeito desta exposição nos cingiremos apenas às acima apresentadas.

2. Ideologia e interpretação. A questão da democracia

4. É bem verdade que as normas jurídicas, uma vez criadas, se despregam de seus criadores, passando a ter vida própria, com funções e interpretações diversas daquelas originalmente idealizadas.

Da vinculação inicialmente existente com o criador, passam a ter uma relação fundamental com o intérprete. E existem vários intérpretes para as normas jurídicas, tantos quantos as utilizem. Não se trata de uma função única e restrita aos bacharéis em Direito, mas a todos aqueles que vivem sob a incidência daquelas normas. Todavia, cabe ao Poder Judiciário a última palavra sobre sua interpretação, sendo que, no âmbito constitucional brasileiro, esta última palavra cabe ao Supremo Tribunal Federal.

Portanto, da ditadura do criador as normas passam à ditadura dos intérpretes. Muitas vezes, decorrem vários anos antes que o Poder Judiciário se pronuncie sobre determinado aspecto da interpretação então dominante. É particularmente conhecida a situação da norma constante do § 3.º do art. 192 da Constituição de 1988, que estabeleceu teto de juros de 12% ao ano. No dia seguinte à promulgação da Constituição, 05.10.1988, circulou um parecer da Consultoria Geral da República argumentando que esta norma não era auto-aplicável, sendo necessária a edição de uma lei complementar e de uma lei ordinária para que sua eficácia surtisse efeito.⁸ Os bancos oficiais, vinculados normativamente às orientações da Consultoria Geral da República,⁹ não adotaram o patamar que a Constituição estabelecia, e, por conseguinte, os bancos privados também não. Logo, no

⁽⁸⁾ Parecer SR-70, da lavra do então Consultor Geral da República Saulo Ramos, exarado no dia 06.10.1988 e publicado no *DOU* de 07.10.1988.

⁽⁹⁾ Dec. 92.889/07-07-86.

mesmo dia de sua edição a *interpretação oficial* formulada pelo Poder Executivo fez com que esta norma constitucional deixasse de ter eficácia. Ação Direta de Inconstitucionalidade foi proposta contra este parecer, porém somente foi julgada vários anos após, acatando o entendimento nele esposado¹⁰ – como não poderia deixar de ser face ao tempo decorrido e às situações econômicas consolidadas neste interregno.

O ato de interpretar não é algo efetuado de maneira desconectada com a história de vida do intérprete. Imaginemos outra situação limite: uma senhora é locatária do imóvel onde reside. Atrasou três meses o pagamento do aluguel, fazendo com que o locador, proprietário de vários outros imóveis, promovesse a ação de despejo por falta de pagamento. Na contestação, alegou que não pagou porque sua única fonte de renda era uma pensão do INSS que, por problemas de recadastramento alheios à sua vontade, não recebia há vários meses. Como o juiz resolveria a questão? Aplicaria o princípio do direito de propriedade e determinaria o despejo no prazo legal, de conformidade com a lei do inquilinato? Ou implementaria o princípio do direito de morar e deixaria a locatária no imóvel até que o INSS pagasse a pensão em atraso? Imaginemos, ainda – trata-se de uma situação limite criada para efeitos didáticos, e como tal deve ser lida –, dois juízes distintos. Um que tivesse uma *história de vida* de rentista, proprietário de imóveis, locador; e outro que tivesse uma *história de vida* de lavrador, sem-terra, bóia-fria. Tenho por certo que cada qual destes juízes hipotéticos, ao apreciar a questão, daria soluções distintas para o processo. O uso da expressão *história de vida* pode ser trocada por outra expressão, mais precisa, que é *ideologia*. O perfil ideológico do intérprete conduzirá a implementação, ou a não-implementação, da norma.¹¹

5. Estas considerações nos levam à questão fundamental da interpretação, qual seja, interpretar e aplicar a norma para quê?

Entendo que a interpretação destes Princípios deva nos conduzir a interpretar as Regras que a eles são atinentes de tal forma a permitir que haja efetiva transformação do sistema político de oligárquico para democrático, cumprindo o que estabelece a Constituição brasileira em seu art.

⁽¹⁰⁾ ADIn 4.

⁽¹¹⁾ Sobre interpretação ver a obra de Friedrich Müller. Em português *Direito, linguagem e violência: Elementos para uma teoria constitucional*. Porto Alegre: Sergio Fabris Editor, 1995.

1.º, ao dizer que a República Federativa do Brasil constitui-se em um Estado Democrático de Direito.

Uso da expressão *democracia* em razão da titularidade do poder supremo, nos moldes aristotélicos, conforme nos ensina Fábio Konder Comparato,¹² para quem “o fato de que a justificativa própria desses regimes, aos olhos dos detentores do poder, é a posse e a conservação da riqueza (oligarquia), ou a posse e a conservação da liberdade (democracia), bem mostra que a distinção meramente numérica é um acidente, e não a substância dos regimes políticos”.

Desta forma, a interpretação necessária para tornar o direito – qualquer direito, inclusive o tributário e o processual –, instrumento de transformação social, passa pelo direcionamento ético e democrático do exercício da interpretação jurídica. Somente assim poderemos realizar o almejado Estado Democrático previsto na Constituição.

É da exegese dos Princípios acima aludidos, e de sua efetiva interpretação vinculada à Democracia, que se deve enfrentar as questões propostas, como adiante é feito.

3. O contencioso administrativo fiscal como princípio garantidor do *devido processo legal*

6. A Constituição Federal de 1988 assegura ao contribuinte o processo administrativo fiscal como instrumento de acerto da relação tributária, uma vez que o Princípio de Acesso à Justiça não diz respeito apenas ao acesso ao Poder Judiciário, mas efetivamente à *função jurisdicional*, que é espraiada pelo ordenamento jurídico, incluindo o exercício desta função pelos Tribunais Administrativos, dos quais os Conselhos de Contribuintes e as Delegacias de Julgamento são exemplos.

Ademais, o Princípio do *Devido Processo Legal* não é uma norma sem conteúdo, como acima demonstrado. É imperioso que seja considerado como um instrumento de busca da Justiça, e não apenas uma regra de procedimento. Trata-se de um Princípio e não de uma Regra.¹³

⁽¹²⁾ Prefácio à obra *Quem é o povo? A questão fundamental da democracia*, de Friedrich Müller. São Paulo: Max Limonad, 1998, especialmente p. 21-22.

⁽¹³⁾ Ver Ronald Dworkin, ob. e loc. citados na nota 3.

Assim, de conformidade com o ordenamento constitucional hoje vigente, é direito do contribuinte ver seus atos apreciados pelos Tribunais Administrativos em razão dos Princípios do *Devido Processo Legal* e do *Acesso à Justiça*.

4. Lançamento por homologação e decadência

7. A questão colocada busca saber se, nos lançamentos por homologação, a decadência começa a correr a partir do fato gerador ou após esgotados os 05 (cinco) anos para homologação do pagamento antecipadamente efetuado pelo contribuinte.

A matriz desta dúvida é a recente jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça que entendeu estes prazos como *sucessivos* e não como *concomitantes*. Desta forma, ao final dos cinco anos de prazo para homologação (art. 150, § 4.º, CTN), começaria a ser contado novo prazo de 05 anos para operar a decadência (art. 173, I, CTN).¹⁴

Não entendo da mesma forma, discordando da novel posição do STJ e de outros Tribunais Federais,¹⁵ bem como de doutrinadores de escol.¹⁶ Encontro respaldo apenas em aguerrida minoria doutrinária.¹⁷

O sistema do Código Tributário Nacional estabelece o seguinte:

a) Decadência: perda do direito de constituir o crédito, regida pelo art. 173 do CTN. A contagem do prazo de decadência não permite interrupção. Seu *dies a quo* pode se dar em duas hipóteses:

¹⁴ REsp 58.918-5, Min. Humberto Gomes de Barros, 1.ª Turma: "Tributário – Contribuição Previdenciária – Constituição de Crédito Tributário – Decadência – Prazo (CTN, art. 173). I – O art. 173, I, do CTN, deve ser interpretado em conjunto com o art. 150, § 4.º, II – O termo inicial da decadência prevista no art. 173, I, do CTN não é a data em que ocorreu o fato gerador. III – A decadência relativa ao direito de constituir o crédito tributário somente ocorre depois de cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento (CTN, art. 150, § 4.º). IV – Se o fato gerador ocorreu em outubro de 1974, a decadência opera-se em 1.º.01.1985".

¹⁵ TRF 3.ª Região, 1.ª Turma, Ac. 94.03.059807-7/SP.

¹⁶ Dentre outros, ver Tércio Sampaio Ferraz Júnior (Sobre a decadência do crédito tributário. *RDT*, 71/77 *et seq.*) e Sacha Calmon Navarro Coelho (Prescrição e decadência no direito tributário brasileiro. *RDT* 71/84 *et seq.*).

¹⁷ Por todos, ver Alberto Xavier (A contagem dos prazos no lançamento por homologação. *RDDT*, 27/7 *et seq.*).

– No primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Neste caso, a variação se dará de acordo com o aspecto temporal da hipótese de incidência. Tributos lançados anualmente, como o IPTU e o IR, terão o dia inicial de contagem de prazo diferente do que tributos cujo aspecto temporal seja mensal, por exemplo, o ICMS. Todavia, a regra de contagem de prazo será a mesma: *primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*.

– Na data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Uma vez que se trata de vício de forma, reconhecido por decisão definitiva (administrativa ou judicial) nada mais justo do que reabrir o prazo decadencial.

Assim, qualquer ato preparatório indispensável ao lançamento faz cessar o prazo decadencial existente.

b) Prescrição, regido pelo art. 174 do CTN, cujo prazo também é de cinco anos, e que admite as interrupções previstas no parágrafo único daquele artigo.

c) Lançamento por homologação, que ocorre após cinco anos do ato unilateral do contribuinte de apurar e pagar o valor correspondente a certo tributo, cuja modalidade de lançamento seja desta espécie, prevista no art. 150 do CTN.

Feitas estas considerações preliminares, cabe observar o seguinte exemplo: um profissional liberal esqueceu de oferecer à tributação do IRPF certo valor recebido de um cliente no mês de março de 1990. Entendo que o prazo para homologação será de 05 anos, contados a partir de 1.º.01.1992. Isto porque o IRPF (não estou abordando a questão do carnê-leão, que se trata de uma *antecipação* do IRPF) deveria ser objeto de lançamento por homologação no ano de 1991 quando então se consolidou a omissão daquele rendimento. Logo, a data de 1.º.01.1992 entendo ser correta para a contagem inicial do prazo de lançamento por homologação. E é idêntico o prazo para a ocorrência da decadência. Ambos os prazos findarão em 31.12.1996. Após esta data a Fazenda Pública não poderá mais lançar este valor, exceto se comprovar que houve dolo, fraude ou simulação.

Situação um pouco distinta ocorrerá na hipótese de ICMS. Imaginemos o seguinte exemplo. Certo comerciante esquece de lançar o valor de uma venda ocorrida em março de 1990. O *dies a quo* do lançamento por homologação será 1.º.04.1990. Porém o *dies a quo* da decadência será

1.º.01.1991. Isto, claro, se “a lei não fixar prazo à homologação”, que é uma hipótese permitida pelo Código Tributário Nacional (lei complementar) para implementação de cada tributo.

Ou seja, os prazos correm *concomitantemente* e de forma *superposta*. Não custa lembrar que não havendo o lançamento por homologação o procedimento fiscal será de efetuar o lançamento de ofício. Logo, *entender como quer o STJ será permitir que o prazo decadencial do lançamento de ofício seja alongado para 10 anos ou mais*.

Desta forma, a hipótese de transcorrerem os cinco anos do lançamento por homologação para posteriormente iniciar a contagem de prazo de decadência não encontra suporte legal, quebra uma tradição de longos anos na exegese destes artigos e traz riscos para a segurança jurídica do contribuinte, que pode ver seus documentos questionados por prazo mais dilatado.

É bem verdade que esta dilação surgiu em decorrência do anseio dos contribuintes em obterem compensação ou repetição de indébito daqueles tributos declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal. Porém, este tema já foi pacificado a partir do entendimento do STF de que o *dies a quo* do prazo prescricional para a repetição do indébito e a compensação é a data da declaração de inconstitucionalidade do tributo em questão. Logo, a exegese usada pelos contribuintes, e prestes a se tornar dominante na jurisprudência, pode gerar mais prejuízos do que acertos ao sistema tributário nacional.

5. A exigência de depósito recursal administrativo

8. Legislação específica de órgãos como Sunab, Delegacia do Trabalho, INSS, exigia que a parte depositasse a integralidade, ou parte do valor em discussão, como condição de procedibilidade do recurso administrativo.

Por anos os Tribunais Superiores entenderam que esta exigência era descabida e que feria o Princípio da Ampla Defesa com os meios e recursos a ela incientes. Afinal, adotado este preceito, só quem possui recursos financeiros é que pode se utilizar da via recursal administrativa. Por que seria necessário depósito administrativo para discutir a pertinência dos autos de infração lavrados, onde o objetivo é proceder a seu controle *interna corporis*? Ademais, nos depósitos recursais administrativos o órgão julgador é quem irá se beneficiar da transformação do depósito em renda

— o que não ocorre nos depósitos judiciais, pois o beneficiário é terceiro (a outra parte na contenda).

O Supremo Tribunal Federal, ao debater a matéria, adotou entendimento de que não existe infringência ao Princípio da Ampla Defesa e do Contraditório, pois a Constituição não garante o duplo grau de jurisdição nos processos administrativos.¹⁸

Acresce que a exigência de depósito no percentual de, no mínimo, 30% (trinta por cento) do valor em discussão, como condição de admissibilidade do recurso, passou a ser imposta também para análise dos

⁽¹⁸⁾ ADJMC-1049 / DF. Rel. Min. Carlos Velloso. *DJ* 25.08.1995, p. 26.021 – Julgamento 18.05.1995 – Tribunal Pleno – Ementa: “Constitucional. Previdenciário. 13.º Salário: Sua não integração no salário-de-contribuição para o cálculo de benefício. Recurso: Obrigatoriedade do depósito da multa imposta. Benefícios: Prazo de carência. Abono de permanência: Extinção. Pecúlio: extinção. Lei 8.212, de 1991, § 7.º do art. 28 e art. 93 com a redação da Lei 8.870/94. Art. 25, inc. II e art. 82 da Lei 8.213, de 1991, com a redação da Lei 8.870, de 1994. I – Suspensão cautelar da eficácia do art. 93 da Lei 8.212, de 1991, com a redação da Lei 8.870/94, que estabelece que “o recurso contra a decisão do INSS que aplicar multa por infração a dispositivo da legislação previdenciária só terá seguimento se o interessado o instruir com a prova do depósito da multa atualizada monetariamente, a partir da data da lavratura.” (Voto vencido do Relator). II – Indeferimento da cautelar relativamente aos demais dispositivos legais acoimados de inconstitucionais. (Voto do Relator). III – Indeferimento da cautelar relativamente a todos os dispositivos acoimados de inconstitucionais: § 7.º do art. 28 e art. 93 da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 8.870/94, bem assim do inc. II do art. 25 e do art. 82 da Lei 8.213, de 1991, com as alterações da Lei 8.870, de 1994”.

Votação: Unânime e por maioria. Requerente: Confederação Nacional dos Trabalhadores Metalúrgicos. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional.

RE-210235 / MG. Rel. Min. Maurício Corrêa. Publicação. *DJ* 19.12.1997, p. 00092. Julgamento 03.11.1997 – Segunda Turma. Ementa: “Extraordinário. Infração às normas trabalhistas. Processo administrativo. Contraditório e ampla defesa. Penalidade. Notificação. Recurso perante a DRT. Exigência do depósito prévio da multa. Pressuposto de admissibilidade e garantia recursal. Afronta ao art. 5.º, LV, CF. Inexistência. I. Processo administrativo. Imposição de multa. Prevê a legislação especial que, verificada a infração às normas trabalhistas e lavrado o respectivo auto, o infrator dispõe de dez dias, contados do recebimento da notificação, para apresentar defesa no processo administrativo (art. 629, § 3.º, CLT) e, sendo esta insubsistente, exsurge a aplicação da multa mediante decisão fundamentada (art. 635, CLT). Não observância ao princípio do contraditório e ampla

recursos administrativo-fiscais que fossem interpostos para os Conselhos de Contribuintes. Nova enxurrada de ações passaram a entulhar o Poder Judiciário discutindo esta matéria. Os Tribunais Regionais Federais estão vacilantes a respeito.¹⁹

Ocorre que o entendimento do Supremo Tribunal Federal não visualiza em sua completude o Princípio da Ampla Defesa que estabelece sua existência de conformidade com os meios e recursos a ela inerentes. Ao mencionar *recursos a ela inerentes* e verificando que há recurso administrativo previsto nas leis em vigor, existe o direito a tal recurso dentro do Princípio do Devido Processo Legal. O duplo grau de jurisdição administrativa é uma imposição legal, cujo acesso é amparado pela Constituição ao consagrar a Ampla Defesa como Princípio. A exigência do depósito é uma forma de

defesa: alegação improcedente. 2. Recurso administrativo perante a DRT. Exigência de comprovação do depósito prévio. Pressuposto de admissibilidade e garantia recursal. 2.1. Ao infrator, uma vez notificado da sanção imposta em processo administrativo regular, é facultada a interposição de recurso no prazo de dez dias, instruído com a prova do depósito prévio da multa (art. 636, § 2.º, CLT), exigência que se constitui em pressuposto de sua admissibilidade. 2.2. Violação ao art. 5.º, LV, CF. Inexistência. Em processo administrativo regular, a legislação pertinente assegurou ao interessado o contraditório e a ampla defesa. A sua instrução com a prova do depósito prévio da multa imposta não constitui óbice ao exercício do direito constitucional do art. 5.º, LV, por se tratar de pressuposto de admissibilidade e garantia recursal, visto que a responsabilidade do recorrente, representada pelo auto de infração, está aferida em decisão fundamentada. Recurso conhecido e provido." Votação: Unânime. – Recte : União Federal – Recdo. : Casas Sendas Comércio e Indústria S/A.

RE-169077/MG. Rel. Min. Octavio Gallotti. DJ27.03.1998, p. 00018. Julgamento 05.12.1997 – Primeira Turma. Ementa: "Multa por degradação do meio ambiente. Exercida defesa prévia à homologação do auto de infração, não padece de vício de inconstitucionalidade a legislação municipal que exige o depósito prévio do valor da multa como condição ao uso de recurso administrativo, pois não se insere, na Carta de 1988, garantia do duplo grau de jurisdição administrativa. Precedentes: ADI 1049, sessão de 18.05.1995, RE 210.246, 12.11.1997. Contrariedade não configurada, do disposto nos incs. XXXV, LIV e LV do art. 5.º da Constituição. Recurso extraordinário de que, por esse motivo não se conhece. Votação: Unânime. Recte: Cesa Cia. Empreendimentos Sabará. Recdo.: Município de Belo Horizonte.

¹⁹⁾ Ver as seguintes, dentre várias: TRF, 1.ª Região: Rel. Juiz Cândido Ribeiro, Ag. 1998.01.00.028305-6-MG, RDDT 35/192; TRF 4.ª Região, Rel. Juiz. Tadaaqui Hirose, Ag. 1998.04.01.023584-2-RS, – RDDT 35/193-4; TRF 3.ª Região: Rel. Juíza Marisa Santos, Ag. 1998.03.036579-7, RDDT 35/198-199.

obstaculizar o acesso a tal instância, permitindo-o apenas a quem possui renda suficiente para fazê-lo e não fazendo cumprir o Estado Democrático de Direito, que deve ser perseguido por todos.

Exigir depósito recursal é ferir a Constituição nos Princípios do Acesso à Justiça, à Ampla Defesa com os meios e recursos a ela inerentes, e, por conseguinte ao Devido Processo Legal. É manter o sistema oligárquico ao invés do democrático, pois somente quem possui dinheiro é que poderá usar da 2.^a instância administrativa para obter prestação jurisdicional, algo que a Constituição assegura a todos.

6. Prazo para o exercício de direito de ação anulatória contra decisão administrativo-fiscal

9. O art. 146, III, *b*, da Constituição atual é bastante claro ao exigir *lei complementar para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre prescrição e decadência tributários*.

Medida Provisória não possui *status* de Lei Complementar, sendo, quando muito e se tanto, caso transformada em lei, tão-somente lei ordinária. Jamais uma Medida Provisória poderá se tornar uma Lei Complementar.

Desta forma, o prazo de 180 dias para ingresso de ação anulatória a partir da decisão de 1.^a instância administrativa estipulado por uma Medida Provisória não encontra respaldo em nenhuma Lei Complementar, o que infringe o art. 146, III, *b*, da Constituição atual, tornando-se tão-somente uma violência contra o Princípio do Acesso à Justiça.

7. Apreciação de inconstitucionalidade pelos tribunais administrativos e responsabilidade civil

10. Excelente debate sobre este tema foi travado no Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo, que decidiu por ampla maioria ser competente para deixar de aplicar lei inconstitucional ou decretos ilegais em casos concretos.²⁰ Em sentido oposto opina a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional quanto às Delegacias de Julgamento e aos Conselhos de Contribuintes.²¹

⁽²⁰⁾ Acórdão SF 2.713/95. *RDDT* 02, p. 108-138.

⁽²¹⁾ Parecer PGFN/CRF 439/96. *RDDT* 13, p. 97-103.

Por outros fundamentos, entendo que é permitido aos Tribunais Administrativos a não aplicação da norma inconstitucional ou do decreto ilegal. É corolário do exercício da função jurisdicional pelo Poder Executivo – como acima mencionado – que as Cortes Administrativas possam deixar de aplicar uma norma (lei ou ato inferior) por entendê-la inconstitucional.

Observe-se que não se trata de *declarar a inconstitucionalidade*, mas de *deixar de aplicar a norma* por infringência à Constituição. Conseqüentemente a norma não é retirada do ordenamento jurídico, mas simplesmente não aplicada ao caso concreto.

11. Contudo, não se há de falar em responsabilidade civil na hipótese de não ser aplicada a norma que *entenda* inconstitucional, uma vez que o exercício da função jurisdicional pelo Poder Executivo encontra similaridade com tal exercício pelo Poder Judiciário e o controle final é deste Poder.

Situação distinta ocorrerá se o Tribunal Administrativo aplicar norma *já declarada inconstitucional* pelo Supremo Tribunal Federal. Nesta hipótese, será cabível a responsabilização do Estado na forma do art. 37, § 6.º, da Carta de 1988.

8. Rescisão de julgados administrativo-fiscais

12. Em decorrência do exposto no item anterior, é plenamente possível o ingresso da Administração Pública em juízo para desconstituir julgados administrativos a ela contrários, apenas em caso de não aplicação de norma pelos Tribunais Administrativos posteriormente considerada constitucional pelo STF.

Conseqüentemente, não se trata de um julgado qualquer, mas apenas daqueles em que a arguição de inconstitucionalidade tenha sido superada pelo STF fazendo prevalecer a presunção de constitucionalidade da norma.

9. Síntese das conclusões

13. As questões formuladas podem ser assim respondidas:

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

Sim. Uma vez que o Princípio de Acesso à Justiça não diz respeito apenas ao acesso ao Poder Judiciário, mas efetivamente à *função jurisdicional*, que é espreada pelo ordenamento jurídico, incluindo o exercício desta função pelos Tribunais Administrativos, dos quais os Conselhos de Contribuintes e as Delegacias de Julgamento são exemplos.

Ademais, o Princípio do *Devido Processo Legal* não é uma norma sem conteúdo, como acima demonstrado. Assim, de conformidade com o ordenamento constitucional hoje vigente, é direito do contribuinte ver seus atos apreciados pelos Tribunais Administrativos em razão dos Princípios do *Devido Processo Legal* e do *Acesso à Justiça*.

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

Os prazos para decadência e o lançamento por homologação correm *concomitantemente* e de forma *superposta*. Não havendo o lançamento por homologação o procedimento fiscal será de efetuar o lançamento de ofício. Logo, entender como quer o STJ será permitir que o prazo decadencial do lançamento de ofício seja alongado para 10 anos ou mais.

Exigir depósito recursal é ferir a Constituição nos Princípios do Acesso à Justiça, à Ampla Defesa com os meios e recursos a ela inerentes, e, por conseguinte ao Devido Processo Legal. É manter o sistema oligárquico ao invés do democrático, pois somente quem possui dinheiro é que poderá usar da 2.^a instância administrativa para obter prestação jurisdicional, algo que a Constituição assegura a todos.

3) A estipulação de um prazo para propositura de ação anulatória a partir da decisão de 1.^a instância administrativa – como o de 180 dias

previsto no art. 33 da MP 1.699 – é compatível com as normas da Constituição e do CTN pertinentes à matéria? Em caso de compatibilidade, trata-se de prazo de decadência ou de prescrição?

O prazo de 180 dias para ingresso de ação anulatória a partir da decisão de 1.^ª instância administrativa estipulado por uma Medida Provisória não encontra respaldo em nenhuma Lei Complementar, o que infringe o art. 146, III, *b*, da Constituição atual, tornando-se tão-somente uma violência contra o Princípio do Acesso à Justiça.

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

Sim. Contudo, deve-se frisar que não se trata de *declarar a inconstitucionalidade*, mas de *deixar de aplicar a norma* por infringência à Constituição. Conseqüentemente a norma não é retirada do ordenamento jurídico, mas simplesmente não aplicada ao caso concreto.

E não se há de falar em responsabilidade civil na hipótese de não ser aplicada a norma que *entenda* inconstitucional. Situação distinta ocorrerá se o Tribunal Administrativo aplicar norma *já declarada inconstitucional* pelo Supremo Tribunal Federal, quando então será cabível a responsabilização do Estado na forma do art. 37, § 6.^º, da Carta de 1988.

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

Sim, apenas em caso de não aplicação de norma pelos Tribunais Administrativos posteriormente considerada constitucional pelo STF. Não se trata de um julgado qualquer, mas apenas daqueles em que a arguição de inconstitucionalidade tenha sido superada pelo STF fazendo prevalecer a presunção de constitucionalidade da norma.

PESQUISAS TRIBUTÁRIAS – Nova Série – n. 5
PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

2.ª edição atualizada

01681

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

1.ª edição: 1999.

Impressão e acabamento:

Donnelley Cochrane Gráfica e Editora do Brasil Ltda. – Divisão Círculo
– CNPJ 01.860.960/0003-56

© desta edição: 2002

EDITORA REVISTA DOS TRIBUNAIS LTDA.

Diretor Responsável: CARLOS HENRIQUE DE CARVALHO FILHO

CENTRO DE ATENDIMENTO AO CONSUMIDOR: Tel. 0800-11-2433

Rua do Bosque, 820 • Caixa Postal 678
Tel. (0xx11) 3613-8400 • Fax (0xx11) 3613-8450
CEP 01136-000 - São Paulo, SP, Brasil

TODOS OS DIREITOS RESERVADOS. Proibida a reprodução total ou parcial, por qualquer meio ou processo, especialmente por sistemas gráficos, microfilmicos, fotográficos, reprográficos, fonográficos, videográficos. Vedada a memorização e/ou a recuperação total ou parcial, bem como a inclusão de qualquer parte desta obra em qualquer sistema de processamento de dados. Essas proibições aplicam-se também às características gráficas da obra e à sua editoração. A violação dos direitos autorais é punível como crime (art. 184 e parágrafos do Código Penal) com pena de prisão e multa, busca e apreensão e indenizações diversas (arts. 101 a 110 da Lei 9.610, de 19.02.1998, Lei dos Direitos Autorais).

Impresso no Brasil (06-2002)

ISBN 85-203-2243-3