



Paradigma da juridicidade *versus* legalidade no processo administrativo Tributário

Paradigm of juridical versus legality in the tax law procedure

DANIEL BEZERRA MONTENEGRO GIRÃO

Bacharel em Direito, Advogado, Especialista em Direito e Processo Tributário, Professor da Faculdade Integrada da Grande Fortaleza.
<danielgirao@gmail.com>

RESUMO: O Estado Democrático de Direito e o controle estatal, principalmente no que tange os princípios jurídicos com enfoque na legalidade e juridicidade estão sofrendo uma grande mutação no que tange a Administração Pública. O princípio da legalidade está estreitamente ligado a Administração Pública, é necessária a presciência legislativa como condição de validade de uma atuação administrativa. Atualmente existe uma tendência à mudança no conteúdo do princípio da legalidade do Estado Democrático de Direito. Com efeito, o entendimento “pós-positivista” dos princípios do direito, que os reputa verdadeiras normas, originou uma nova definição do princípio da legalidade. Esse princípio não ensina tão somente o dever de obedecer a lei, mas também de todo o ordenamento jurídico, com enfoque especial para os que tem força normativa. O princípio da juridicidade tem fundamento na resignação do ato não só com as leis, decretos, atos normativos inferiores como também com os princípios que estão contidos no ordenamento jurídico. Está reunido o princípio da legalidade e acrescenta a este a necessidade de observância ao ordenamento jurídico como um todo, principalmente a partir da introdução de uma nova ramificação do princípio da legalidade, que passa a abranger não só a submissão com a lei, mas juntamente com os princípios norteadores do ordenamento jurídico. Concebido o princípio como norma, torna-se cogente que o administrador público a ele renda obediência.

Palavras-chave: Direitos; Princípios; Juridicidade; Legalidade; Processo administrativo tributário.

ABSTRACT: The democratic state and the state control, especially regarding the legal principles with a focus on legality and judiciality, are suffering a major change regarding public administration. The principle of legality is closely linked to public administration; precedent legislation is required as a condition of validity of an administrative action. Currently there is a tendency to change the content of the principle of legality of the democratic state. Indeed, the “post-positivist” view of the law principles, that defines them as true regulations, created a new definition of the principle of legality. This principle does not just enlighten the duty to obey the law, but also the whole legal system, with special attention to those who have legal force. The principle of legality is based on the connection of the act not only to the laws, decrees, lower legislative acts, but also with the principles that are contained in the legal system. It is connected to the principle of legality and adds to this the need to respect the legal system as a whole, especially since the introduction of a new ramification of the principle of legality, which now covers not only the submission to the Law, but with the guiding principles of the legal system. As the principle is understood as a legal regulation, it becomes imperative that the public administrator obeys it.

Keywords: Rights; Principles; Juridical; Legality; Tax Law Procedure.

INTRODUÇÃO

Este artigo discute a ideia de que o princípio da legalidade administrativa deve ser substituído pelo princípio da Juridicidade Administrativa, ou seja, os atos da Administração pública não devem mais observar apenas as leis, mas sim todo o ordenamento jurídico, sempre buscando a satisfação do interesse público e atingindo um ideal de justiça social.

O principal objetivo deste trabalho é fazer uma comparação do princípio da legalidade e o da juri-

dicidade e qual deve ser aplicado no processo administrativo tributário para alcançar o fim desejado que é a justiça.

A concepção de controle estatal é inseparável à da exata ideia de Estado Democrático de Direito. A Administração Pública, quando exerce atividade direcionada para efetuar o interesse público, deve ser fiscalizada através de instrumentos adequados para evitar a ocorrência de arbitrariedades, ilegalidades e lesões a direitos individuais. Esse controle tem como resultado que a atividade administrativa do Estado

encontra-se sujeita ao império da lei, isto é, agente público quando pratica seus atos, deve sempre atuar em cumprimento aos ditames do ordenamento jurídico.

A Administração Pública, no momento da realização de sua diligência, pratica atos os quais podem ser vinculados ou discricionários. Atos vinculados são aqueles cujo conteúdo está previsto em lei, não havendo nenhuma possibilidade do gestor exteriorizar a sua vontade. O servidor só poderá executar aquilo que a lei prescreve. De antemão, os atos discricionários são aqueles que o agente público opta, dentro de diversas alternativas, a mais adequada para realizar um fim determinado, não se pode olvidar que a lei tem que autorizar essa discricionariedade. Essa escolha adequada somente pode feita por intermédio da emissão de valores acerca da oportunidade e da conveniência da prática de determinado ato – é o que a doutrina pátria denomina de mérito administrativo.

Não se pode negar que é totalmente pacífica, no Brasil, a possibilidade dos atos administrativos discricionários serem controlados pela Função Judiciária no que toca à sua legalidade e à sua legitimidade. A confusão se dá, no entanto, quando se fala da ampliação desse controle, principalmente a partir da introdução de uma nova ramificação do princípio da legalidade, que passa a abranger não só a submissão com a lei, mas juntamente com os princípios norteadores do ordenamento jurídico, caracterizando o que muitos doutrinadores tais como Juarez Freitas, Germana de Oliveira Moraes e Carmem Lúcia Antunes Rocha vêm chamando de princípio da juridicidade, que restringe o campo do chamado mérito administrativo.

1 ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

O entendimento de Administração Pública, conforme doutrina moderna, está estreitamente ligada à ideia de Estado moderno, o Estado liberal-individualista que ocupou o lugar do feudalismo medieval. Sabe-se que Administração somente conseguiu se estruturar a partir da criação do Estado de direito, quando surgiu a ideia de distinguir de forma harmônica e independente as três funções precípua do Estado: a legislativa, a executiva e a jurisdicional.

Com o malogro do chamado Estado social, ante sua inaptidão de administrar todos os âmbitos nos quais passou a atuar com seu agigantamento, pode-se comprovar uma tendência à retomada do Estado de Direito. O novo modelo de Estado nasce com uma particularidade que é a participação popular ligada no imaginário mundo da democracia. Unido a isso se encontra outro elemento característico do Estado de

Direito que é a procura pela justiça material. Pode-se dizer que é o Estado Democrático de Direito.

Com esse modelo de Estado, proclama-se a inferioridade do Estado não somente à lei em sentido formal, mas ao Direito. O interessante notar que no ordenamento jurídico brasileiro, na Constituição Cidadã de 1988, contém em seu artigo 1º, *caput*, disposição no sentido de que a República Federativa do Brasil constitui-se em Estado Democrático de Direito.

O Estado Democrático de Direito tem um conceito-mestre dito pelo preâmbulo e pelo art. 1º da Constituição. Seus ensinamentos básicos são: a) obediência aos ditos legais, como ato criado formalmente pela Função Legislativa, composto por representantes eleitos pelo cidadão; b) divisão das funções do poder, que separe de forma independente e harmônica as Funções Legislativa, Executiva e Judiciária; c) a observância aos direitos e garantias constitucionais como base da dignidade da pessoa humana.

Esse Estado de Direito reúne peças revolucionárias de transformações do *statu quo*. Com esse entendimento é demonstrado o extremo prestígio do preâmbulo e do art. 1º da Constituição, quando ensinam que a República Federativa do Brasil se constitui em Estado Democrático de Direito, não sendo um prometimento formal de se criar e organizar o Estado, pois a Constituição já está formando, construindo o tal Estado.

Essa nova acepção de Estado traz reflexos no conteúdo da legalidade. O princípio da legalidade, manifestado no artigo 37, *caput*, da atual Constituição Federal determina que a Administração Pública cumpra não só com a lei em sentido formal, mas também todos os princípios expressos ou implícitos na Carta Magna. Toda atuação da Administração Pública deve estar em conformidade com o ordenamento jurídico. Esse é o entendimento, acertado, de Juarez Freitas (1999, p. 60), que diz:

Assim, a subordinação da Administração Pública não é apenas à lei. Deve haver o respeito à legalidade sim, mas encartada no plexo de características e ponderações que a qualifiquem como razoável. Não significa dizer que se possa alternativamente obedecer à lei ou ao Direito. Não. A legalidade devidamente adjetivada razoável requer a observância cumulativa dos princípios em sintonia com a teleologia constitucional. A submissão razoável apresenta-se menos como submissão do que como respeito. Não é servidão, mas acatamento pleno e concomitante à lei e, sobretudo, ao Direito. Assim, desfruta o princípio da legalidade de autonomia relativa, assertiva que vale para os princípios em geral.

Os atos discricionários administrativos não são somente limitados pela lei, mas por todos os princípios congêntos no ordenamento jurídico. De tal forma que, todo ato discricionário praticado em desacordo com tais princípios é passível de anulação pelo Judiciário.

Portanto, o princípio da legalidade no Estado Democrático de Direito não tem mais a característica de estrita legalidade do Estado Social como cerne, mas sim como instrumento de regulamentação da Administração, com fim ao bem comum e balizamento do poder para a consecução destes fins.

2 PRINCÍPIOS JURÍDICOS

Princípio é toda uma construção sobre a qual se organiza alguma coisa. Os Princípios são preceitos fundamentais e gerais que traçam de onde se deve partir para descobrir e solidificar alguma coisa. Os princípios são axiomas que ensinam o pensar para melhor organizar e estabelecer as direções corretas a serem tomadas. São através deles que pode-se extrair regras e normas de procedimento. Os Princípios jurídicos são as colunas de sustentação de todo ordenamento. Eles descrevem as direções que devem ser seguidas por todo o Direito.

A estrutura do Direito é uma decorrência dos princípios jurídicos, que dificilmente pode-se escrever de modo doutrinário sobre qualquer tema que seja consequência desta ciência, sem que se porte a uma quantidade considerada deles. Celso Antonio Bandeira de Mello (2006, p. 545) ensina que:

O Princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para a sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo

E Olavo de Carvalho (2002, p. 21) dessecando sobre o assunto, diz que:

Partindo da premissa maior de que princípios uma vez fixados, não podem mais ser questionados por serem auto-evidentes demais, delimitam o campo da ciência e as possibilidades do seu desenvolvimento futuro, e, tudo aquilo que forma o princípio fundante de uma ciência não faz parte dela e que o desenvolvimento posterior de uma ciência não mudará esses princípios, e, ainda, que o princípio jamais pode ser impugnado.

Os princípios, no pretérito, continham apenas caráter destinado a informação, não tinham função normativa, apenas amparavam na interpretação das normas, passando a terem uma função acessória dotados da função de preencher as omissões legislativas. Após a Segunda Guerra Mundial, surge a ideia de normatividade dos princípios, ou seja, pouco a pouco os princípios basilares da atividade estatal foram erguidos ao mais alto patamar do ordenamento jurídico.

O texto da Carta Constitucional conduz ao entendimento sistemático de proteção aos princípios. Alguns são explícitos, a exemplo da legalidade, moralidade, eficiência, razoabilidade, e outros estão nas entre linhas (escondidos) que tem como exemplo o da juridicidade. Entende-se que legislador ordinário não poderá olvidar as determinações constantes no texto da Carta Superior, sob pena de inconstitucionalidade de seus atos. Os princípios jurídicos exercem pressão no sentido de verificar a boa disposição dos valores da justiça e da segurança jurídica, não obstante o ordenamento jurídico não seja extremamente harmônico nem esteja livre de embate e omissões.

2.1 Princípio da legalidade

Entende-se que o princípio da legalidade, conforme previsto no art. 37 da Carta Magna, está diretamente ligado à administração pública que tem de exercer o seu mister debaixo do manto da lei, conforme a lei, ater-se a lei e atingir os fins desejados pela lei. É necessária a presciência legislativa como condição de validade de uma atuação administrativa, contudo, é essencial que tenham efetivamente acontecido o fato ao qual a lei estipulou uma consequência.

É passado o entendimento segundo o qual a discricionariedade que a lei confere ao agente público legítima qualquer comportamento e impede o exame pela função judicante.

O princípio da legalidade não é interpretado, somente, como singela observância formal da ordem legal. Esse princípio não se encaixa como mera aparência de legalidade, mas, ao oposto, solicita uma atenção particular para com a essência da lei e para as situações do caso concreto. O previsto no *caput* do artigo 37 da Constituição Federal, constitui princípio ligado à atividade administrativa. Na sinceridade, a Constituição Federal, ao instituir no *caput* do seu artigo 1º que a República Federativa do Brasil se constitui em Estado Democrático de Direito, quis submeter todos ao império da Lei. Dessa maneira, não é somente a Administração Pública que deve se guiar na lei, mas também todos os outros órgãos dos Poderes, bem como as pessoas.

Ao particular, entretanto, emprega-se a regra contida no artigo 5º, inciso II da Carta Magna, no

sentido de que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Já no campo da Administração Pública a interpretação dada pelo ordenamento jurídico brasileiro tem a seguinte premissa: todos os seus atos devem estar conforme a lei, e agora, com essa nova doutrina, deve-se ampliar os dizeres da legalidade, deve-se analisá-la no sentido de conformidade com todo o ordenamento jurídico válido e eficaz.

Entende-se que a primazia da lei exprime a submissão da administração às leis, de modo que nenhuma medida que entre em contradição com elas pode ser tomada. O princípio da legalidade, que é a observância da lei pela administração, deve ter vistas a uma interpretação conforme a Constituição, vez que tanto as normas civis, como as administrativas, como qualquer uma dentro do ordenamento, assim deve ser efetivada, sob pena de ser considerada inconstitucional e por assim dizer inválida. A legalidade dos atos da administração deve passar pelo crivo da análise constitucional e isto não é de toda exceção, vez que os dois ramos do direito – direito constitucional e direito administrativo – estão ligados, a ponto de se levantar que os fundamentos do direito administrativo estão no direito constitucional, pelo que a Constituição teria regras de aplicação direta ao direito administrativo, pelas quais fixam as atribuições do poder executivo e outras que fixam as regras fundamentais da administração, determinando a atividade administrativa no plano das normas administrativas, das decisões administrativas e das instituições administrativas.

Portanto, a Constituição, como norma suprema do ordenamento, é, como um todo, aquele texto jurídico pelo qual a Administração deve se guiar, em todos os momentos de sua atividade. No entender de Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2002, p. 67):

[...] através do princípio da legalidade a Administração Pública só pode fazer o que a lei permite, ou seja, todos os atos do administrador dependem da lei e a Administração Pública não pode, através de ato administrativo, conceder direitos de qualquer espécie, criar obrigações ou impor vedações aos administrados. Assim, a vontade da Administração Pública é aquela que decorre da lei.

É notável que no direito privado o particular possa fazer tudo aquilo que a lei não proíbe; no âmbito do direito público o gestor só poderá fazer aquilo que a lei o autorize, se o administrador praticar tal ato em desconformidade com a lei, em regra esse ato é nulo.

2.2 Princípio da Juridicidade

É observável que atualmente há uma tendência à mudança no conteúdo do princípio da legalidade do Estado Democrático de Direito. Tem-se que analisar a legalidade juntamente com o princípio da juridicidade.

O princípio da juridicidade tem fundamento na resignação do ato não só com as leis, decretos, atos normativos inferiores (e.g. regulamentos, portarias), como também com os princípios que estão contidos no ordenamento jurídico. Reunir o princípio da legalidade e acrescenta a este a necessidade de observância ao ordenamento jurídico como um todo.

No direito pátrio, verifica-se a introdução do princípio da juridicidade com a positivação dos princípios guias da Administração Pública no artigo 37, *caput*, da Constituição Federal de 1988: “A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência [...]”.

A Constituição Federal, Lei Maior do Estado, impõe à Administração Pública o dever de seguir com observância àqueles princípios. A Carta não se esqueceu da existência de outros princípios gerais de direito que direcionam o atuar do administrador.

A doutrinadora, Germana de Oliveira Moraes (1999, p. 24), ensina que no Brasil deve-se adotar a “teoria da substituição do princípio da legalidade pelo princípio da juridicidade” e tem como ideia:

A noção de juridicidade, além de abranger a conformidade dos atos com as regras jurídicas, exige que sua produção (a desses atos) observe – não contrarie – os princípios gerais de Direito previstos explícita ou implicitamente na Constituição. A moderna compreensão filosófica do direito, marcada pela normatividade e constitucionalização dos princípios gerais do Direito e pela hegemonia normativa e axiológica dos princípios, com a conseqüente substituição, no Direito Administrativo, do princípio da legalidade pelo princípio da juridicidade, demanda, por um lado, uma redefinição da discricionariedade, e por outro lado, conduz a uma redelimitação dos confins de controle jurisdicional da Administração Pública.

É interessante notar que a Ministra do STF (Supremo Tribunal Federal) Carmem Lúcia Antunes Rocha (1994, p. 79) trata especificamente do princípio da juridicidade, salientando a sua importância para se atingir a justiça material:

O Estado Democrático de Direito material, com o conteúdo do princípio inicialmente apelidado de legalidade administrativa e, agora, mais propriamente rotulado de juridicidade administrativa, adquiriu elementos novos, democratizou-se. A juridicidade é, no Estado Democrático, proclamada, exigida e controlada em sua observância para o atingimento do ideal de Justiça social.

Esse darwinismo que está acontecendo com o princípio da legalidade é bem relatada por Gustavo Binenbojm (2006, p. 137), que diz:

Essa evolução surge de uma analogia entre o ato administrativo e a sentença judicial, ou seja, o ato administrativo seria uma particularização dos mandamentos genéricos e abstratos da lei. Por ser tal definição distante da realidade, e considerando-se o poder político que é dado à Administração Pública e não ao Poder Judiciário, evoluiu a legalidade administrativa para uma veiculação negativa à lei, donde surgiu a noção de discricionariedade administrativa, garantindo a ação administrativa nos espaços não limitados pela lei.

Novamente, Gustavo Binenbojm (2006, p. 138), ensina que:

Foi a doutrina de Kelsen quem trouxe a tona a percepção que nenhum poder estatal poderia ser externo ao direito, ou seja, todo poder legítimo seria necessariamente um poder jurídico, no sentido de tratar-se sempre de um desenvolvimento de atribuição normativa precedente.

O Sistema Jurídico brasileiro é piramidal e hierarquizado de direito, conforme ensinamento de Kelsen, representado em seu ponto mais superior pela Constituição, existe determinada relação de condução, pois as normas hierarquicamente superiores regulam a formulação das normas inferiores.

Nesse entendimento, a Administração Pública insere a forma escalonada e hierarquizada na constituição de seus atos, que são, por conclusão, também vinculados. Existe nessa formação desses atos uma inevitável indeterminação, pois a vontade da norma pode não atingir a formulação dos atos. Com esse entendimento nasceu a teoria que a Administração Pública deveria agir somente tendo a lei como fundamento.

A lei é a base de todo ato administrativo, todavia, não se submete somente à mera legalidade. Na ideia, novamente, de Germana de Oliveira Moraes (1999, p. 25), diz que:

A noção de legalidade reduz-se ao seu sentido estrito de conformidade dos atos com as leis, ou seja, ‘com

as regras – normas em sentido estrito’. Gustavo Binenbojm bem aponta que a Administração é vinculada a um *bloco de legalidade*, sendo esse bloco o ordenamento jurídico como um todo sistêmico, ou seja, a juridicidade.

Conclui a Germana de Oliveira Moraes (1999, p. 26), ensinando:

A noção de juridicidade, além de abranger a conformidade dos atos com as regras jurídicas, exige que sua produção (a desses atos) observe – não contrarie – os princípios gerais de Direito previstos explícita ou implicitamente na Constituição”.

Emerson Garcia (2007, p. 1), leciona que:

A criação da palavra juridicidade deve-se a Merkl, o qual incluía sob o signo do princípio da juridicidade todo o ordenamento jurídico, abrangendo os regulamentos, os princípios gerais, os costumes etc; tendo reservado a nomenclatura de princípio da legalidade unicamente à lei em sentido formal.

Com todos esses relatos pode-se analisar que o princípio da legalidade não é soberano, sendo apenas mais um princípio a ser seguido, dentre vários outros encravados no ordenamento jurídico. Como aponta, novamente, Gustavo Binenbojm (2006, p. 139):

A atividade administrativa realiza-se, via de regra: (i) segundo a lei, quando esta for constitucional (atividade *secundum legem*), (ii) mas pode encontrar fundamento direto na Constituição, independente ou para além da lei (atividade *praeter legem*), ou, eventualmente, (iii) legitimar-se perante o direito, ainda que contra a lei, porém com fulcro numa ponderação da legalidade com outros princípios constitucionais (atividade *contra legem*, mas com fundamento numa otimizada aplicação da Constituição).

Alguns julgadores, ainda de forma muito receosa, já se encaminham para reconhecer a força normativa dos princípios:

Administrativo e processo civil, ação civil pública, ato administrativo discricionário. Na atualidade, a Administração pública está submetida ao império da lei. O Poder Judiciário não mais se limita a examinar os aspectos extrínsecos da administração, pois pode analisar, ainda, as razões de conveniência e oportunidade, uma vez que essas razões devem observar critérios de moralidade e razoabilidade. O Ministério Público não logrou demonstrar os meios para a realização da obrigação de fazer pleiteada. Recurso especial improvido. (BRASIL, 2005, p. 252)

Observa-se, que a doutrina pátria está reconhecendo a supra necessidade de que a atividade da administração não seja regulada unicamente pelo plano da legalidade forma, mas por um aspecto muito mais amplo que é a justiça, seja pois, que os teóricos pátrios já admitem a necessidade de que os atos administrativos não sejam norteados tão-somente pelo manto da legalidade formal, mas por uma causa maior e amplo que é a justiça, concretizada em todo ordenamento jurídico.

3 O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Processo administrativo-tributário é uma reunião de atos indispensáveis à solução, na instância administrativa, de assuntos relativos à aplicação ou interpretação da legislação tributária.

A doutrina ensina que o processo administrativo-tributário é aquele que diz sobre a interpretação ou aplicação da legislação tributária. O processo pode ser administrativo, mas não versar sobre a aplicação ou interpretação do ordenamento tributário, caso em que não será designado de administrativo-tributário.

Algumas entidades e doutrinadores na área tributária estabelecem diferenças entre procedimento administrativo-tributário e processo administrativo-tributário. O procedimento administrativo-tributário abrangeria o agrupamento de atos necessários à interpretação ou aplicação da legislação tributária quando não existisse lide. É a forma determinada no ordenamento para as soluções, diante da Administração, das questões administrativo-tributárias não litigiosas. Já o processo administrativo-tributário resume-se na reunião de atos essenciais à solução administrativa de uma lide. Em outras palavras, o processo administrativo-tributário é necessariamente litigioso e começaria com a oposição apresentada pelo sujeito passivo da relação tributária.

O processo administrativo tributário que não cumprir os direitos fundamentais do contribuinte, como as do devido processo legal, do contraditório, da ampla defesa, da ampla instrução probatória, será considerado inválido.

Esse processo é destinado para particularizar o conjunto dos atos administrativos progredidos pela expressão da Administração e do contribuinte a respeito da ligação jurídica tributária para o término das lides sobre questões relativas aos tributos, no âmbito da esfera administrativa.

No procedimento administrativo tributário, a Administração obriga o contribuinte a cumprir a lei, e nessa situação o contribuinte terá seus direitos

constitucionais garantidos, uma vez que a autoridade administrativa atuará dentro dos limites das previsões legais.

A previsão constitucional é um forte supedâneo para a atividade da Administração Pública, conforme as palavras de José Afonso da Silva (2001, p. 430), considerando que:

O regime de garantias constitucionais condiciona a atividade administrativa, prescrevendo uma série de normas que procuram dar efetiva consistência ao princípio da legalidade, desde sua expressa e específica previsão no art. 37 em relação a toda e qualquer Administração Pública, direta, indireta ou fundacional, correlacionado aos princípios da impessoalidade, moralidade e publicidade, que o reforçam, até a afirmação dos princípios do ‘devido processo legal’ (art. 5º, LIV) e do contraditório ‘em processo administrativo’ (art. 5º, LV)

A atividade que se desenvolve perante o Contencioso Administrativo Tributário, segundo Dejalma de Campos (1998, p. 53): “é um sistema de prestação jurisdicional destinado a resolver conflitos emergentes da relação entre o contribuinte e o Fisco”.

Os Tribunais Administrativos Tributários de Julgamento, órgãos específicos das funções dentro do Poder Executivo, têm como papel o controle da legalidade, mas não exercem atividade (poder) jurisdicional, no sentido de garantia constitucional. São apenas departamentos do Poder Executivo ao qual a lei designou a função de dizer à Administração os seus limites jurídicos.

Processo administrativo tributário tem como objetivo principal a sistematização, normatização, da prática dos atos da administração e do contribuinte no que é denominado de acerto da relação jurídico-tributária.

4 O CONTROLE DA LEGALIDADE E CONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS E ATOS NORMATIVOS TRIBUTÁRIOS NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO

Esta é uma questão de suma importância para a credibilidade dos Tribunais Administrativos Tributários, que têm a competência de julgar, avaliar a resistência apresentada pelos contribuintes sem nenhuma restrição.

James Marins (2001, p. 307) ao estudar o tema “Os Tribunais Administrativo-Tributários e controle da legalidade e Constitucionalidade das Normas”, analisa ao anteprojeto brasileiro de Código de Processo Administrativo-Tributário e expõe que:

A questão da ambigüidade da 'jurisdição administrativa tributária' magnificamente exposta por Allorio e Sainz de Bujanda se insere perfeitamente na problemática que se refere à declaração de inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma tributária por tribunais administrativos. O eminente Fonrouge, em verdade, não apenas faz doutrina no sentido da possibilidade de que os tribunais administrativos venham a declarar a inconstitucionalidade de norma tributária, como, indo mais além afirma que tais foros 'no podem estar impedidos de declarar la inconstitucionalidad, antes bien están obligados a ello'. Além disso – insista-se – tal raciocínio não pode ser primado de forma a conduzir ao equivocado resultado de que os Tribunais Administrativos não possam reconhecer a ocorrência de ilegalidades ou inconstitucionalidades, mesmo porque a 'jurisdição administrativa' encontra seu fundamento de validade no nosso próprio sistema constitucional, e de forma expressa (Constituição Federal, art. 5º, LV).

É verdade que a doutrina e a jurisprudência admitem a possibilidade de órgãos do Executivo (*lato sensu*) deixar de aplicar uma lei que considerem inconstitucional. Luis Roberto Barroso (1996, p. 387) tem o entendimento que poderá acontecer, assim se pronuncia:

A interpretação da Constituição, ou antes, a observância da Constituição, não é evidentemente monopólio do Poder Judiciário. Também o Executivo tem o poder, e, mais ainda, o dever de impedir que ela seja violada, e deverá abster-se da prática de qualquer ato que importe em desrespeito à Lei Maior. Este entendimento tem a chancela quase absoluta da melhor doutrina, bem como tem sido reiteradamente acolhido pelo egrégio Supremo Tribunal Federal

O interessante é o ensinamento de José Frederico Marques, (apud BARROSO 1996, p. 388):

A lei inconstitucional é inconstitucional para todos os Poderes e não apenas para o judiciário. Este último tem, sem dúvida, a palavra definitiva, pois lhe cabe exercer o controle da legitimidade da lei em face da Constituição. Isso, todavia, não quer dizer que aos demais Poderes sejam defesos o exame da validade de uma norma. As autoridades administrativas, o Poder Executivo, quando se deparam com uma lei inconstitucional, têm, da mesma maneira que o Judiciário, de resolver o problema de saber se cumprem a lei ou a Constituição. E, naturalmente, terão de optar pela última.

Não existem dúvidas de que, na execução das atividades ditas administrativas, não podem os órgãos

administrativos analisar a conformidade da espécie infra-legal com a Constituição. Pode-se observar que tais autoridades, no exercício diário de atribuições do Executivo, podem se negar a aplicar lei que repute inconstitucionais.

Wladimir Novaes Martinez (1998, p.259) tem um entendimento impar sobre o assunto, *in verbis*:

Nomeado para exercer o cargo de julgador, o servidor deixa de subordinar-se funcionalmente ao seu superior, devendo obediência apenas à lei, conforme ele a conceber. Não terá de ficar ao lado da Administração ou do contribuinte, mas da Constituição Federal.

Como não existe uma verdade suprema, alguns doutrinadores não aceitam a ideia do controle de constitucionalidade no âmbito administrativo. No direito há duas correntes, uma que o entende possível e outra que não, e de filiarem-se ao entendimento que nega a possibilidade deste controle, Vittorio Cassone e Maria Eugenia Teixeira Cassone (2002, p. 121) assim fundamentam sua posição:

Nós tomamos assento nesta segunda corrente, por entender que, por consistir a atividade administrativa, que se desenvolve no âmbito do Processo administrativo Fiscal, de natureza infralegal, ou seja, submetida ao império de uma lei, consistiria de um poder desvestido de fundamentação constitucional.

Quando o servidor administrativo está julgando processos administrativos está aplicando ou não uma lei automática e, forçosamente, aplicando ou não a Carta Magna. É ilógico que se aplique uma lei e que não se aplique, *ipso facto*, a norma superior que lhe dá suporte de validade.

O controle de constitucionalidade do ordenamento jurídico e dos atos administrativos é um poder-dever dos órgãos da administração tributária. O Estado tem o dever de verificar se aquele ato está contrariando a Carta Magna. Todos os Poderes da Federação brasileira devem respeitar a Constituição, devendo pautar suas atividades por ela, zelando por sua preservação.

CONCLUSÃO

A Administração Pública exerce a sua atividade sob o manto da legalidade, somente podendo fazer o que a lei permite, não semelhante dos particulares que só sucumbem à expressa proibição legal. No âmbito Direito Privado, a carência de norma significa uma licença para agir, ao passo que no Direito Público deve-se interpretar tal fato como uma dificuldade à atuação.

Logo, diferentemente do tracejar que o princípio da legalidade teve no começo do Estado moderno, onde a Administração, em uma maneira bastante análoga aos particulares, podia fazer tudo que a lei não proibisse.

A discricionariedade administrativa, com a evolução do princípio da legalidade, deixou de ser uma parte da atuação onde o servidor público podia agir na parte exterior dos limites da lei, aposto que por ela legitimado, para se tornar um conjunto de atos na qual o administrador, inserido no âmbito da legalidade, verificando determinada situação no caso concreto, decide pelo desfecho que melhor agrada o interesse público.

A evolução do conteúdo da legalidade com o surgimento do princípio da juridicidade causa, sem dúvida, alguns reflexos no âmbito da discricionariedade administrativa. Pode-se concluir que há diminuição do conteúdo do mérito administrativo, elemento livre de apreciação através de controle jurisdicional. É que, com a positivação dos princípios administrativos, antes era relativo ao mérito, atualmente profere obediência à juridicidade do ato.

É extremamente permitido ao emérito julgador analisar o ato à luminosidade dos princípios não somente da legalidade, mas também da impessoalidade, da igualdade, da eficiência, da publicidade, da moralidade, da razoabilidade, da proporcionalidade, princípios implícitos, também dando ênfase nos direitos fundamentais e no regime democrático, por serem estes cernes de todo o nosso ordenamento. A juridicidade, por ir além do princípio da legalidade, sujeita a atividade do Estado ao complexo de regras e princípios, reputando a produção dos direitos do homem sobre o mero emprego da lei administrativa, e assim são dedicados os princípios gerais do direito.

Pertence ao Poder Judiciário verificar a atuação administrativa discricionária, anulando as decisões administrativas elaboradas em evidente desarmonia à finalidade legal, ultrapassando as demarcações fixadas à discricção conferida. A doutrina reconhece a capacidade de controle do poder judiciário em relação a discricionariedade administrativa, isso é uma importante marcha em direção à concretização de um efetivo e próspero Estado Democrático de Direito, que ultrapasse os limites meramente formais e se faça sentir na ideia de justiça material.

Discordamos totalmente e com razão, a ideia infundada de não poder ocorrer o controle de constitucionalidade no âmbito administrativo. A mecânica do Processo Administrativo Tributário não tem pilar *apenas* infraconstitucional. É notável que, após a Constituição de 1988, toda a função judicante administrativa se desenvolve debaixo dos mantos dos superiores ditames

constitucionais. É um absurdo dissociar a aplicação de uma lei da aplicação da própria Constituição Federal. A lei não existe no espaço imaginário, não está isolada das demais espécies normativas, muito menos da Constituição, porque é precisamente dela que extrai seu fundamento de validade.

A declaração de inconstitucionalidade, em relação precisamente aos órgãos tributários judicantes, não está limitado apenas a não aplicação das espécies normativas desvestidas de fundamentos constitucionais, numa simples posição omissiva. Ao contrário, desejamos que a Carta Magna tenha uma posição comissiva destes agentes públicos, num ato positivo, num fazer que retire definitivamente a norma do ordenamento jurídico.

REFERÊNCIAS

- BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, Senado, 1988.
- _____. Supremo Tribunal de Justiça. Acórdão Unânime da Quinta turma, decisão em 27/10/1998, no Recurso Especial Nº 510259/SP, Relator Ministra Eliana Calmon. Publicação DJ 19/09/2005 p.252. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br.htm>>. Acesso em: 05 jan. 2007.
- BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição. Fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- _____. *O Direito Constitucional e a efetividade de suas normas*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1996.
- BINENBOJM, Gustavo. *Uma teoria do direito administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- CAMPOS, Dejalma de. *Direito processual tributário*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- CARVALHO, Olavo de. *História essencial da filosofia*. 2. ed. São Paulo: Realizações, 2002.
- CASSONE, Vittorio; CASSONE, Maria Eugenia Teixeira. *Processo Tributário*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- FREITAS, Juarez. *O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- GARCIA, Emerson. A moralidade administrativa e sua densificação. *Jus Vigilantibus*, Vitória, 1º out. 2001. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4283>> Acesso em 18 jan. 2006.
- MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001
- MARTINEZ, Wladimir Novaes. *Procedimento Fiscal Previdenciário in Processo Administrativo Fiscal*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1998.
- MORAES, Germana de Oliveira. *Controle Jurisdicional da Administração Pública*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999.
- ROCHA, Carmem Lúcia Antunes. *Princípios Constitucionais da Administração Pública*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.