

# CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

*Constitutional Control by the Tax Administration*

Marcelo Vieira de Sousa César

*Procurador da Fazenda Nacional*

*Mestrando em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco*

Sumário: Introdução; 1 Administração Pública: Função Administrativa Ativa e Função Administrativa Judicante; 2 Controle da Constitucionalidade das Leis pela Administração Tributária Ativa; 2.1 Argumentos Favoráveis ao Controle de Constitucionalidade de Lei pelo Poder Executivo; 2.2 Requisitos e Cautelas quanto ao Controle de Constitucionalidade de Lei pelo Poder Executivo; 2.3 Argumentos Contra o Controle de Constitucionalidade de Lei pelo Poder Executivo; 2.4 Normas Federais de Controle de Constitucionalidade de Lei pela Administração Tributária Ativa; 3 Controle da Constitucionalidade das Leis pela Administração Tributária Judicante; 4 Retrospectiva e Conclusão; Referências Bibliográficas.

**RESUMO** - No presente artigo indaga-se a respeito da possibilidade de não aplicação de norma legal por vício de inconstitucionalidade constatado no âmbito da Administração Pública em geral e na Administração Tributária em especial. A questão é abordada sob a perspectiva da doutrina constitucional e administrativa, analisando-se os argumentos favoráveis e contra essa possibilidade, perquirindo-se acerca das condições sob as quais que se poderia dar esse controle administrativo de constitucionalidade, além das cautelas de que se revestiria o ato. São pesquisados ainda os dispositivos legais que regulam a matéria no campo da tributação, assim como o estado da doutrina, da jurisprudência e da regulação do tema nos processos administrativo-fiscais. Por fim, vislumbra-se uma tendência no tratamento jurídico dessa questão, em que se admite a inaplicabilidade pela Administração de norma inconstitucional, dentro do atual quadro de verticalização da jurisprudência dos Tribunais Superiores.

**ABSTRACT** - This paper inquires about the possibility of not applying legal norms for unconstitutionality reasons by Public Administration in general and in particular by the Tax Administration. The issue is addressed from the perspective of administrative and constitutional doctrine, analyzing the arguments for and against such a possibility, inquiring about the conditions under which could be undertaken this administrative control of constitutionality, in addition to the cautions that are required. The regulation norms ruling this matter are researched in the field of tax laws, as well as the status of the doctrine, of the precedents and the regulation of the theme in tax administrative jurisdiction. Finally, it concludes that seems to exist a trend in the legal treatment of this issue, that admits the inapplicability by the Executive of the unconstitutional law within the current tendency to 'verticalize' the jurisprudence of the Superior Courts.

**PALAVRAS-CHAVE** - Direito Tributário. Controle de Constitucionalidade. Administração. Pública. Processo Administrativo-Fiscal. Verticalização da Jurisprudência.

**KEYWORDS** - Tax Law. Control of Constitutionality. Public Administration. Tax-Administrative Process. Verticalization of Jurisprudence.

## INTRODUÇÃO

Um tema que desde há muito inquieta os estudiosos do direito público e que já gerou análises e manifestações em sentidos diversos diz respeito à possibilidade de o Poder Executivo das diferentes entidades federativas realizar o controle de constitucionalidade dos atos normativos, inclusive daqueles com força de lei, quando do exercício de suas atribuições.

Trata-se de questão jurídica de relevo, especialmente no campo do direito tributário, em que a produção legislativa elevada das diferentes esferas da federação e a resistência à tributação geram controvérsias que envolvem, em muitos casos, alegações de inconstitucionalidade da legislação, alegações essas formuladas por vezes perante a própria Administração Tributária. Caberia então analisar até que ponto as autoridades administrativas poderiam conhecer essa matéria constitucional, no exercício de suas funções arrecadatórias e no julgamento das lides administrativo-fiscais.

Embora para alguns possa parecer que o objeto deste artigo tenha perdido "densidade doutrinária e jurisprudencial e muito do seu significado prático em face da nova disciplina conferida à ação direta de inconstitucionalidade", ainda guarda interesse a discussão, até mesmo

1 MENDES, Gilmar. O Poder Executivo e o Poder Legislativo no Controle de Constitucionalidade. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, vol. 20, p. 11, jul/1997, Doutrinas Essenciais de Direito Constitucional, vol. 5, p. 205, jul / 1997, DTR\1997\319.

para que se definam os limites da atuação administrativa e o que se deve esperar e mesmo exigir da autoridade fiscal em termos de controle da juridicidade dos atos de lançamento tributário.

A questão é controversa no âmbito doutrinário e, após a Constituição Federal de 1988, ainda não foi enfrentada diretamente pelo Supremo Tribunal Federal como objeto principal, mas apenas em obiter dicta<sup>2</sup>. Contudo, observa-se o delineamento, ao menos na esfera federal, de uma regulamentação sobre a matéria no campo tributário. Tal regulamentação cada vez mais reconhece a conveniência do Poder Executivo deixar de aplicar leis tributárias inconstitucionais, alinhando-se com a jurisprudência dos Tribunais Superiores mesmo naqueles casos que, nos termos da Constituição da República, os precedentes não teriam força vinculante para a Administração.

No presente trabalho, pretende-se traçar um panorama dessa questão, tomando como modelo a prática da Administração Tributária federal, buscando subsídios na doutrina e na jurisprudência dos tribunais, inclusive administrativo-fiscais, para então focar nas normas jurídicas trazidas no bojo de leis e atos infralegais, e também nas orientações expedidas administrativamente.

## **1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: FUNÇÃO ADMINISTRATIVA ATIVA E FUNÇÃO ADMINISTRATIVA JUDICANTE**

Para fins de melhor abordar o tema, uma opção metodológica é dividi-lo pela perspectiva da atuação administrativa na sua função ativa e na função judicante, partindo então para uma análise, num primeiro momento, sob a ótica da administração ativa, modo típico e mais comum de atuação, para só então focar na resolução pela Administração Pública, através do processo administrativo-fiscal, de conflitos surgidos entre o Fisco e o contribuinte. Verificar-se-á como é tratado o controle da constitucionalidade em ambos os aspectos.

A função administrativa ativa é a função administrativa propriamente dita, ou seja, aquela função do Estado que pode ser definida residualmente, pois não se caracteriza nem pela produção de normas jurídicas primárias, capazes de inovar inauguralmente o ordenamento jurídico, nem na composição de litígios entre sujeitos de direito. É a atividade desenvolvida pelo Estado ou por seus delegados, sob regime de direito público, que, submetida à ordem constitucional e legal, visa à consecução do interesse público.

<sup>2</sup> ADIN 1410 MC/ES, Relator Min. Ilmar Galvão; MS 25.888 MC/DF, Relator Min. Gilmar Mendes; MS 26.410 MC/DF, Relator Min. Ricardo Lewandowski; MS 27.337/MC, Relator Min. Eros Grau; ADIn 221 MC/DF - Distrito Federal, relator Min. Moreira Alves.

Vislumbra-se nesse caso o ente estatal agindo como parte, estando, porém, em posição de superioridade com relação às pessoas dos administrados, na aplicação concreta da lei, determinada por razões de interesse ou utilidade pública<sup>3</sup>. Um exemplo acabado dessa forma de atuação dá-se com a produção do lançamento tributário, através do qual a Administração, por seus agentes, edita unilateralmente um ato administrativo que produz efeitos na esfera jurídica de terceiros.

Por seu turno, a função administrativa judicante tem por objetivo a solução, em conformidade com o Direito, dos litígios instaurados entre o Estado e os administrados. Trata-se de função atípica que possui diferença essencial quanto à administração ativa, pois os interesses colimados por ambas são diversos no âmbito tributário: nesta função ativa busca-se a satisfação do interesse público, consubstanciado nos atos administrativos de aplicação da legislação tributária, com fito na arrecadação; já “na administração ‘judicante’ o interesse finalizado é o resguardo e preservação da ordem jurídica globalmente considerada, ameaçada ou lesada por um ato da Administração Pública que seja contrário ao direito” .

No exercício da administração judicante, o foco é na proteção dos direitos subjetivos dos administrados, sujeitos a lesões que podem surgir da atuação administrativa ativa<sup>5</sup>. É o que ocorre a partir da impugnação administrativa pelo cidadão contra exação cobrada pelo poder público, quando então há a instauração de processo administrativo-fiscal para solução de lide.

A seguir, buscaremos traçar uma visão geral do controle de constitucionalidade dos atos administrativos, através dos quais a Administração poderá ou não aplicar a norma legal considerada inconstitucional, dentro da função administrativa ativa, forma de atuação típica do Poder Executivo. Posteriormente, o enfoque passará a ser nesse controle de constitucionalidade pela função dos órgãos administrativos de julgamento.

## **2 CONTROLE DA CONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA ATIVA**

A doutrina não é pacífica quanto à possibilidade de o Poder Executivo negar aplicação à lei por inconstitucionalidade, mas se observa certa maioria dos que se posicionam a favor desse poder- dever,

3 BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Curso de Processo Administrativo Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 54.

4 MALERBI, Diva. Processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo administrativo tributário*. 2. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 124.

5 BOTTALLO, op cit., p. 54.

principalmente na doutrina clássica anterior à Constituição de 1988, da qual se podem citar exemplificativamente autores como Miguel Reale<sup>6</sup>, Themístocles Brandão Cavalcanti<sup>7</sup> e Carlos Maximiliano<sup>8</sup>.

Themístocles Brandão Cavalcanti, como referido, é um dos que admitem o descumprimento pelo Executivo de lei inconstitucional, pois, ao mesmo tempo em que ressalta o princípio da presunção de constitucionalidade das leis, contrapõe a ele a constatação de que não significa a intangibilidade das normas, “mas, exige do intérprete maior rigor na afirmação da inconstitucionalidade”. Semelhante afirmação é feita por Cristiana de Santis Mendes de Farias Mello, já dentro do contexto da atual Carta Política, para quem essa presunção relativa de legitimidade das leis implica, tanto para o Poder Executivo, como para o Judiciário, a “necessidade de ampla fundamentação para declarar a inconstitucionalidade das leis”.

Prosseguindo em sua análise, Brandão sustenta que esse posicionamento do Poder Executivo só pode ocorrer quando “a inconstitucionalidade esteja acima de qualquer dúvida razoável (‘beyond all reasonable doubt’)” e havendo “razões poderosas para a sua decretação (‘clear and strong conviction’)”<sup>11</sup>. Contudo, não define em que consistiria essa qualidade manifesta ou peremptória da inconstitucionalidade, fórmula que exprimiria uma diretriz a ser seguida.

Em abono do entendimento referido, Carlos Maximiliano entende que “o Executivo reprime os excessos do Congresso por meio do veto e do direito de não cumprir as leis manifestamente inconstitucionais”<sup>12</sup>.

Na seara tributária, pode-se enumerar autores como James Marins, Marçal Justen Filho<sup>13</sup> e Valdir de Oliveira Rocha. Este último entende que, na resposta às consultas fiscais feitas aos órgãos da administração tributária, toda a legislação poderá ser objeto de análise, inclusive quando a consulta aponte dúvidas sobre a constitucionalidade ou legalidade de ato

6 REALE, Miguel. Parecer. Diário Oficial do Estado de São Paulo, de 19 de março de 1963.

7 CAVALCANTI, Themístocles Brandão. Lei. Inconstitucionalidade manifesta recusa ao seu cumprimento pelo Executivo - legitimidade desse procedimento - veto já anteriormente manifestado. *Doutrinas Essenciais de Direito Constitucional*, vol. 5, p. 527, Mai/2011, DTR\2012\1137.

8 MAXIMILIANO, Carlos. *Comentários à Constituição brasileira de 1891*. Brasília: Senado Federal, Conselho Editorial, 2005.

9 CAVALCANTI, op. cit., p. 529.

10 MELLO, Cristiana de Santis Mendes de Farias. O poder executivo e o descumprimento de leis inconstitucionais: uma breve análise dos argumentos desfavoráveis. *Direito Público*, v. 07, n. 31, jan./ fev. 2010. Porto Alegre: Síntese, 2010. p. 16.

11 CAVALCANTI, op. cit., p. 529

12 MAXIMILIANO, op. cit., n. 226, p. 252.

13 JUSTEN FILHO, Marçal. Ampla Defesa e Conhecimento de Arguições de Inconstitucionalidade e Ilegalidade no processo Administrativo, *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 25, outubro de 1997, p. 68-79.

normativo. Em relação ao fato individual apresentado à administração, o órgão decisor competente para responder a consulta em defesa de direitos deve conhecer da questão referente à inconstitucionalidade e ilegalidade normativa<sup>14</sup>.

Esse não é o entendimento, porém, de parte significativa da doutrina, podendo ser citado Zeno Veloso, que rejeita a possibilidade de qualquer órgão pertencente ao Poder Executivo deixar de aplicar norma legal por considerá-la inconstitucional. Nesse sentido pronunciou o seguinte:

Permitir que este poder, ex propria auctoritate, cancele a eficácia de norma jurídica, porque reputa contrária à Constituição, é consagrar tese perigosíssima, que pode pôr em risco a democracia, num País em desenvolvimento, como o nosso, com tantas e tão graves limitações e carências, com uma vocação histórica - e até o momento incontrolável - para o autoritarismo, com um executivo verdadeiramente formidável e imperial, significando o princípio da divisão de poderes quase uma letra morta no texto Magno.<sup>15</sup>

A colocação, contudo, parece-nos um pouco fora do foco da questão, pois não se trata de “permitir que [o Poder Executivo] [...] cancele a eficácia de norma jurídica”. Não teria a Administração esse poder geral de controle de constitucionalidade, para declarar e afastar do ordenamento jurídico norma considerada inconstitucional. Mesmo a parte da doutrina que sustenta a possibilidade de a Administração atuar contra a lei inconstitucional, restringe essa atuação aos limites das respectivas atribuições. O descumprimento da lei inconstitucional dar-se-ia apenas no “essencial ao correto desempenho das funções administrativas”<sup>16</sup>.

Hugo de Brito Machado Segundo<sup>17</sup>, por seu turno, sustenta que permitir que o Conselho de Contribuintes não aplique norma por considerá-la inconstitucional seria como atribuir ao Executivo a faculdade de julgar as leis às quais está submetido, risco que pode levar o governante a não obedecer ao mandamento legal.

É ampla, pois, a discrepância de posições dos estudiosos do assunto, cabendo, enfim, traçar um quadro geral dos principais argumentos conduzidos pelos que afirmam a possibilidade de controle de constitucionalidade dentro da atividade administrativa.

14 ROCHA, Valdir de Oliveira. *A Consulta fiscal*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 37.

15 VELOSO, Zeno. *Controle jurisdicional de constitucionalidade*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2000, p. 322-323.

16 MELLO, op. cit., p. 21.

17 MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Impossibilidade de declaração de inconstitucionalidade de lei pela autoridade administrativa de julgamento. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 98, 2003, p. 98.

## 2.1 ARGUMENTOS FAVORÁVEIS AO CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DE LEI PELO PODER EXECUTIVO

De início, cabe aduzir que um dos fundamentos da abstenção da prática de atos administrativos com base em leis inconstitucionais estaria, para aqueles que a defendem, na própria Carta Magna, na medida em que seu artigo 23, inciso I, é inclusivo quanto à guarda da Constituição<sup>18</sup>. Essa norma não restringiria com exclusividade ao Judiciário o controle da juridicidade constitucional.

Miguel Reale, escrevendo antes da Constituição de 1988, manifestava-se no sentido de que “todos os Poderes têm a missão de guarda da Constituição, e não apenas o Judiciário, e a todos é de rigor cumpri-la, toda vez que tenham que agir no âmbito de sua esfera de atribuições”<sup>19</sup>.

Outro argumento a ser considerado é o de que o interesse finalizado pela Administração Pública também é o interesse público primário e não apenas o interesse secundário caracterizado nos atos de administração tributária de arrecadação. O interesse buscado, mesmo pela função administrativa ativa, deve ser o resguardo e preservação da ordem jurídica globalmente considerada, e não somente os interesses patrimoniais estatais. Assim, não estaria impedida a Administração Tributária de reconhecer a invalidade de um lançamento, em decorrência da inconstitucionalidade da norma em que se embasou, ainda que isso implique na abstenção de uma cobrança tributária.

Por outro lado, deve-se considerar o conteúdo do enunciado de n.º 473 da súmula de jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que diz que a Administração Pública “pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos [...]”. Trata-se de aplicação do princípio da autotutela, como também da economicidade, pois determina que, verificado um ato que ofenda a legislação infraconstitucional ou a própria Constituição Federal, não poderá o poder público insistir no erro e convalidar o ato viciado ou postergar para o Judiciário o encargo de invalidá-lo, sob pena de causar prejuízos desnecessários aos cofres públicos. Deve a Administração invalidar, portanto, os atos administrativos inquinados de inconstitucionalidade, ainda que conformes à letra da lei considerada inconstitucional.

Também não se pode negar entre nós a prevalência da corrente que pugna pela supremacia da Constituição, que com sua “força normativa”

18 Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:  
I - zelar pela guarda da Constituição, das leis e das instituições democráticas e conservar o patrimônio público;

19 REALE, Miguel. Parecer. Diário Oficial do Estado de São Paulo, de 19 de março de 1963. Apud POLETTI, Ronaldo Rebello de Britto. *Controle da Constitucionalidade das Leis*. 2. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 137.

torna-se uma força ativa na orientação das condutas. É a concepção defendida por Konrad Hesse<sup>20</sup>, em contraposição ao entendimento anterior de Ferdinand Lassalle, que via nas questões constitucionais apenas questões políticas de expressão das relações de poder dominantes num país.

Assim, somente se pode falar realmente em “força normativa” da Constituição, quando não apenas o Judiciário, mas também o Estado-Administração exerça o controle dos seus atos administrativos primeiramente em conformidade com a Carta Maior. Nesse sentido, Clèmerson Merlin Clève traz a seguinte lição:

[...] a Constituição é, entre outras coisas, também norma, e não mera declaração de princípios e propósitos. E se é norma, dela decorrem, inexoravelmente, consequências jurídicas que são sérias e que devem ser tomadas a sério. E, mais que tudo, sendo norma suprema, o sentido de seu discurso deve contaminar todo o direito infraconstitucional, que não pode nem deve ser interpretado (concretizado/aplicado) senão à luz da Constituição.<sup>21</sup>

Roque Antonio Carrazza também ensina a vinculação primeira do administrador à Constituição, antes mesmo do que à lei, quando diz que “o administrador público e o juiz – por não serem senhores, mas servidores da lei – estão intensamente subordinados à Constituição, inclusive a seus magnos princípios. É a ela, antes da própria lei, que devem mirar, enquanto desempenham suas relevantes funções”<sup>22</sup>.

No que tange ao princípio da separação dos poderes, que no entender de alguns reservaria exclusivamente ao Poder Judiciário a função de analisar a constitucionalidade das normas com força legal, cabe referir que este Poder não possui o monopólio da interpretação constitucional, mas apenas lhe incumbe o controle último e derradeiro (não no sentido cronológico) da constitucionalidade das normas. Não há, portanto, óbice a que o Executivo, no exercício de suas atribuições administrativas e diante do caso concreto, afirme o vício de inconstitucionalidade de lei e deixe de aplicá-la, para o correto desempenho de suas funções.

Demais disso, o dogma da nulidade das normas legais inconstitucionais, segundo o qual a declaração de inconstitucionalidade

20 HESSE, Konrad. *A Força Normativa da Constituição*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1991, p. 9.

21 CLÈVE, Clèmerson Merlin. A teoria constitucional e o direito alternativo (para uma dogmática constitucional emancipatória). In: Carlos Henrique de Carvalho Filho. (Org). *Uma vida dedicada ao Direito. Homenagem a Carlos Henrique de Carvalho*. O editor dos juristas. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 34-53.

22 CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 3. ed. São Paulo: RT, 1991, p. 150.

em regra retroage à data da edição da lei inválida, conduz à verificação de que a aplicação de lei inconstitucional pela Administração levaria à prática de atos que estariam fadados à invalidade. O ato jurídico editado com base na lei declarada inconstitucional perde seu fundamento *ex tunc*, devendo ser invalidado, “a não ser que esteja protegido por alguma fórmula de preclusão. Se o ato será invalidado, é incoerente obrigar a Administração a praticá-lo”<sup>23</sup>.

Quanto ao princípio da legalidade, de suma importância é a noção de que a guarda da constitucionalidade pela Administração (art. 23, I, CF/88) atualmente requer o controle de conformidade de seus atos não apenas com as leis, mas com todas as regras e princípios constitucionais<sup>24</sup>. No atual Estado Constitucional, prevalece o princípio da legalidade constitucional ou princípio da juridicidade. Além da lei *stricto sensu*, é exigido o respeito ao bloco de legalidade, ao conjunto das normas que compõem o ordenamento jurídico, em cujo cume está a Constituição.

Não faz sentido a defesa da aplicação de lei inconstitucional pelo Poder Executivo, com base no princípio da legalidade, haja vista a nulidade com que aquela se apresenta. A submissão à legalidade, esta entendida como princípio da juridicidade, não reclama a aplicação de lei nula, mas sim o seu cumprimento, a fim de que se preserve e se aplique a Carta Republicana<sup>25</sup>.

Por fim, é de bom grado retomar a ideia de que a presunção de constitucionalidade da lei é relativa. O dever de deferência, que não é absoluto, limita-se a impor a cautela ao Poder Executivo. Quando este se negar cumprir a lei considerada incompatível com a Constituição, deve desincumbir-se plenamente do “ônus argumentativo, declinando de forma específica [...] os motivos pelos quais reputa a lei inconstitucional”<sup>26</sup>.

Juarez Freitas<sup>27</sup> enumera ainda uma série de argumentos a favor da vinculação do administrador público às orientações constitucionais, acima de quaisquer outras considerações, que seriam:

- a) a criação de clima cultural favorável à dimensão civilizatória da Constituição;
- b) a diminuição da litigiosidade contra o Estado-Administração;
- c) a atuação guiada pelo direito fundamental à boa administração pública;

23 MELLO, op. cit., p. 10.

24 FREITAS, Juarez. A guarda da constituição pela própria administração pública. *Revista de Direito do Estado*, Ano 4, n.º 15, p. 131-149, jul/set 2009. Rio de Janeiro: RENOVAR, 2009, p. 148.

25 MELLO, op. cit., p. 12.

26 MELLO, op. cit., p. 16.

27 FREITAS, op. cit., p. 143.

- d) o respeito ao princípio da deferência, com o acolhimento na prática da presunção de legitimidade constitucional dos atos administrativos;
- e) a duração razoável dos processos administrativos e judiciais; concluindo pela necessária assimilação da vinculação jurisprudencial dos agentes públicos às decisões definitivas em controle difuso e concentrado, sem se restringir às súmulas vinculantes.

## 2.2 REQUISITOS E CAUTELAS NO CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DE LEI PELO PODER EXECUTIVO

Um aspecto que se ressalta é que o controle de constitucionalidade não poderia ser realizado por qualquer servidor público, mas somente pode ser realizado pelo Chefe do Poder Executivo ou por alguns agentes estatais específicos. Nesse sentido, vejamos o que assevera Elival Silva Ramos:

Por se tratar de medida extremamente grave e com ampla repercussão nas relações entre os Poderes, cabe-se restringi-la apenas ao Chefe do Poder Executivo, negando-se a possibilidade de qualquer funcionário administrativo subalterno descumprir a lei sob a alegação de inconstitucionalidade. Sempre que um funcionário subordinado vislumbrar o vício de inconstitucionalidade legislativa deverá propor a submissão da matéria ao titular do Poder, até para fins de uniformidade de ação administrativa.<sup>28</sup>

No entender do autor, dada a importância da conduta que implica na análise da constitucionalidade e na possibilidade de negação ao cumprimento de norma legal reputada inconstitucional, além da recomendável uniformidade na atuação administrativa, a reserva da competência para determinação de descumprimento de lei por vício de inconstitucionalidade deve ser feita ao Chefe do Executivo, que poderá determinar aos seus órgãos subordinados que deixem de aplicá-la administrativamente.

Compartilhando de entendimento semelhante, mas sem restringi-lo ao Chefe ou aos agentes políticos do Poder Executivo, para admiti-lo aos servidores públicos integrantes de carreiras de Estado, Juarez Freitas dá a seguinte medida:

ao Estado-Administração [...] cumpre realizar imediatamente, nas fronteiras e nos marcos constitucionais, por meio de alguns dos seus

28 RAMOS, Elival Silva. *A inconstitucionalidade das leis: Vício e Sanção*. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 238.

agentes especialmente qualificados e investidos para tanto, máxime os integrantes das Carreiras de Estado, uma espécie de controle da higidez constitucional dos atos administrativos, que permita, motivadamente e em determinados contextos, até a inaplicabilidade de lei ou de ato administrativo normativo, como decorrência da vinculação ao compromisso de guarda da Constituição.

Partindo do posicionamento deste último autor, que, assim como Elival Silva Ramos, manifestou seu entendimento no contexto da atual Carta Constitucional de 1988, entendo que essa competência deve ser reservada aos órgãos de direção superior da Administração, tais como o próprio Chefe do Poder Executivo, ou o Advogado Geral União, no âmbito federal, a quem incumbe a consultoria e o assessoramento jurídico deste Poder. No campo das matérias fiscais, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional incumbiria analisar a conformidade da lei tributária com os preceitos da Carta Magna.

Essas considerações sempre estão condicionadas pela questão previamente definida de que ao Judiciário incumbe o controle último, a palavra final quanto à constitucionalidade das leis, atuando como legislador e administrador negativo.

Em reconhecimento da competência do Poder Judiciário para se pronunciar em última instância sobre a constitucionalidade das leis, é que se chama a atenção a exigência imperiosa da cautela de que “o Executivo, depois de descumprir a lei, deflagre o controle de constitucionalidade abstrato ou provoque quem tenha legitimidade para fazê-lo”<sup>30</sup>.

### **2.3 ARGUMENTOS CONTRA O CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DE LEI PELO PODER EXECUTIVO**

Além dos já citados argumentos contrários ao reconhecimento de inconstitucionalidade de lei pelo Poder Executivo, com fundamento no princípio da separação dos poderes e no princípio da legalidade, outra asserção que ganhou força após a Constituição Federal de 1988 é a da possibilidade de deflagração do controle judicial pelo chefe do Poder Executivo.

Esse é o principal argumento esgrimido em artigo doutrinário por Gilmar Ferreira Mendes, defendendo que, com a ampliação dos agentes legitimados processualmente para acionar o controle concentrado e abstrato de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal, cuja outorga alcançou os Chefes dos Poderes Executivos federal e estaduais,

<sup>29</sup> FREITAS, op. cit., p. 132.

<sup>30</sup> MELLO, op. cit., p. 21.

teria sido retirada, “pelo menos na maioria dos casos, a motivação para a adoção dessa conduta de quase desforço no âmbito do Estado de Direito”<sup>31</sup>. Essa ausência de motivação se acentuaria ainda com a possibilidade de obtenção de medida liminar no controle concentrado, com a suspensão imediata dos efeitos do ato normativo inquinado de inconstitucionalidade.

Além disso, outro raciocínio sustenta haver o receio de que, a pretexto da inconstitucionalidade, o Executivo deixe de cumprir leis constitucionais. Não obstante esse risco, não faz sentido acatar o entendimento de que o Executivo deve ser forçado a cumprir leis inconstitucionais, para que não se veja livre para descumprir leis constitucionais. Seria como defender um erro (aplicação de inconstitucionalidade), para evitar o risco de outro (não-aplicação de norma constitucional), o que não faz sentido.

Mais um argumento levantado contra a atribuição desse poder de controle à Administração Pública aduz que, admitir o descumprimento por inconstitucionalidade de uma lei promulgada, equivaleria a permitir veto intempestivo ou autorizar a inobservância à derrubada do veto. Porém, contra-argumenta-se que a não-realização do veto no tempo certo, ou a derrubada deste pelo Legislativo, não tem o condão de tornar constitucional uma lei que viole a Carta Magna.

Uma outra questão posta a favor da submissão do Executivo à lei inconstitucional e que enfraquece a alegação do dogma da nulidade – a lei inconstitucional é inválida *ex tunc*; o ato administrativo com base nela idem; então não faz sentido obrigar a Administração a praticar um ato viciado – é a possibilidade de o Supremo Tribunal Federal modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade das leis, para “restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado” (art. 27 da Lei n.º 9.868/99).

Assim, de acordo com os parâmetros de eficácia fixados na declaração de inconstitucionalidade, podem restar preservados os atos jurídicos praticados anteriormente com base na norma atingida, quando os efeitos da declaração não retroagirem ao nascimento da lei. Essa fixação em momento posterior dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade decorre da necessidade de preservação de algum outro princípio constitucional – geralmente a segurança jurídica – que quedaria gravemente violado acaso se aplicasse a regra da nulidade *ex tunc*.

Não obstante a possibilidade de modulação pelo STF da eficácia do controle concentrado, não se justifica a vedação ao Executivo de descumprimento de lei inconstitucional. Ora, é exatamente a aplicação da norma inconstitucional pela Administração que muitas vezes cria situações de fato contrárias à Constituição, mas que, por estarem já

31 MENDES, op. cit., p. 1.

consolidadas, não podem (não é desejável) ser nulificadas por uma declaração com efeitos retroativos. Portanto, se o Executivo desde o princípio não executasse a lei inconstitucional, não haveria óbices materiais (situações fáticas consolidadas ou consumadas) para impedir a declaração de inconstitucionalidade em controle concentrado com efeitos desde a promulgação da lei.

Por fim, um forte argumento contra o descumprimento de leis inconstitucionais pela Administração diz com o princípio da segurança jurídica. Esta pode ser enfocada da perspectiva da expectativa dos cidadãos de que a norma legal, que decorre de uma deliberação majoritária, esteja de acordo com a Carta Magna, e que deve ser cumprida pela Administração. A frustração dessa expectativa gera incertezas e insegurança nos administrados, havendo ainda o risco de divergências no âmbito da Administração.

Contrapõe-se a essas alegações que os cidadãos não podem ter expectativas de aplicação de leis inconstitucionais. Pelo contrário, a resistência às leis inconstitucionais é que é requerida pelos particulares e “o cumprimento de leis inconstitucionais pelo Executivo é que leva à insegurança jurídica, pois os atos administrativos que nelas se fundarem deverão ser invalidados”<sup>32</sup>. Ademais, a possibilidade de divergências dentro da Administração pode ser afastada pela simples reserva desse crivo constitucional ao cume do Poder Executivo, que expediria normas internas a serem observadas por todos os agentes da administração.

#### **2.4 NORMAS FEDERAIS DE CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DE LEI PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA ATIVA**

Nos últimos tempos tem sido editadas normas da legislação federal que apontam para uma tendência de a Administração Tributária dessa esfera do Estado realizar um controle da juridicidade – tanto da constitucionalidade, como da legalidade – das normas tributárias pautado pela jurisprudência dos Tribunais Superiores.

Um exemplo de legislação relevante nesse sentido, quanto à orientação da Administração Tributária Federal – tanto da sua representação judicial, realizada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), como do seu órgão arrecadador, na Receita Federal do Brasil (RFB) – de não aplicar ato normativo que tenha sido reconhecido como ilegal ou inconstitucional pela jurisprudência pacífica e dominante, está contido na Lei n.º 10.522, de 2002.

Essa lei traz a definição de hipóteses em que os Procuradores da Fazenda Nacional ficam autorizados a deixar de contestar e de recorrer em

<sup>32</sup> MELLO, op. cit., p. 20.

processos que tratem de “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” (art. 19, inciso II da Lei n.º 10.522/02).

Nessa mesma hipótese de ato declaratório do PGFN, aprovado pelo Ministro da Fazenda, que adota a orientação jurisprudencial do STF e do STJ, também a RFB fica impedida de constituir crédito tributário em desacordo com esse entendimento jurisprudencial (§ 4º do art. 19 da Lei n.º 10.522/02). Deve ainda o órgão fazendário realizar a revisão de ofício dos lançamentos tributários, para adequá-los ao entendimento das Cortes Superiores, alterando-os parcial ou totalmente se necessário.

Essas normas, portanto, estabelecem uma forma de controle também das leis tributárias, pois permitem que a Administração até mesmo deixe de aplicá-las, para se adequar à orientação jurisprudencial “pacífica”, que a rigor, por uma interpretação literal do texto constitucional, não vincularia o Poder Executivo.

Seguindo a trilha da adequação da atuação administrativa aos precedentes jurisprudenciais, numa nítida adesão à tendência da verticalização das decisões dos órgãos máximos do Poder Judiciário, foi editado pela PGFN o Parecer PGFN/CRJ/nº 492, de 2010, que trata da questão da postura a ser adotada “diante de decisões judiciais, desfavoráveis à Fazenda Nacional, proferidas em consonância com jurisprudência oriunda do STF e do STJ”.

Tal parecer administrativo vai mais além do que a própria Lei 10.522/02, sem deixar de ser coerente com a finalidade desta, pois trata da possibilidade de questões jurídicas que ainda não foram objeto de Ato Declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, de Súmula ou Parecer do Advogado-Geral da União ou de Parecer aprovado pelo PGFN ou por Procurador-Geral Adjunto da Fazenda Nacional, serem tratadas em consonância com a jurisprudência reiterada e pacífica dos Tribunais Superiores.

Assim, procede-se, no Parecer, a uma análise dos precedentes judiciais oriundos do STF/STJ, que seriam diferenciados, sob o critério da qualidade da força de que se revestem, em três espécies:

*(i) precedentes do STF que ensejaram a edição de Súmula Vinculante* ou que foram proferidos em sede de *controle concentrado de constitucionalidade* – possuidores de força vinculante; *(ii) precedentes oriundos de julgamentos realizados nos termos dos arts. 543-B e 543-C do CPC* – possuidores de uma força persuasiva ‘qualificada’[...]; *(iii) precedentes oriundos de julgamentos não submetidos à sistemática prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC* – possuidores de uma força persuasiva “ordinária”, ou seja, comum<sup>33</sup>.

33 Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2010, p. 7. Mantido o grifo do texto original.

No caso dos precedentes do STF que ensejaram a edição de Súmula Vinculante ou que foram proferidos em sede de controle concentrado de constitucionalidade, não há o que discutir quanto à sua força vinculante, que decorre diretamente do texto constitucional, pelo art. 102, § 2º e art. 103- A da CF/88.

O que se observa é que, além das hipóteses constitucionais de vinculação do Estado- Administrador aos precedentes jurisprudenciais do Estado-Juiz, a Administração Tributária vem fazendo uma opção de política institucional de não persistir nos litígios judiciais que envolvam questões jurídicas que tenham sido definitivamente julgadas: 1) de acordo com a nova sistemática de julgamento prevista nos arts. 543-B e 543-C do Código de Processo Civil; ou 2) que representem jurisprudência pacífica e reiterada do STF e do STJ.

Há nessa diretriz uma mudança de mentalidade administrativa, que se afasta da cultura antes vigente no seio da Administração de sempre recorrer das decisões judiciais contrárias “até a última instância possível”, como se depreende da política de esgotamento recursal prevista, por exemplo, no art. 3º do Decreto Federal n.º 322, de 1991. Essa postura de acatamento, com as devidas cautelas, daqueles precedentes das Cortes Superiores é mais consentânea com o imperativo de guarda da constitucionalidade que alcança também o Poder Executivo. Este não pode estar guiado exclusivamente pelo interesse público secundário, de natureza patrimonial, sem consideração da juridicidade dos atos de concreção da lei.

Seguindo essa orientação, as coordenações de atuação judicial da PGFN tem divulgado, periodicamente, listas indicando as matérias já definidas pelo STF e pelo STJ, em sede de jurisprudência reiterada e pacífica, bem como aquelas questões repetitivas e com repercussão geral que tenham sido decididas conforme a sistemática do art. 543-B ou do 543-C do CPC. As matérias indicadas nessas listas, quando decididas desfavoravelmente à Fazenda Nacional, em acórdão ou em decisão monocrática oriunda de Tribunal Regional Federal, do STJ ou do STF, não são objeto de recursos extremos ou ordinários.

### **3 CONTROLE DA CONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA JUDICANTE**

Além dos argumentos enumerados nos itens precedentes, o principal fundamento apontado pela doutrina que defende a possibilidade de os Tribunais Administrativos conhecerem as alegações de inconstitucionalidade de leis e atos normativos é a consagração, pela Constituição de 1988, em seu art. 5º, inciso LV, do processo administrativo com as garantias da ampla defesa e do contraditório,

o que enseja a possibilidade de criação de uma verdadeira jurisdição administrativa.<sup>34</sup>

É necessário que a atuação judicante dos órgãos do Poder Executivo internalize a plena incidência do princípio da ampla defesa, como garantia da existência de um Estado Democrático de Direito que assegure a participação dos interessados na produção da vontade estatal<sup>35</sup>. Não pode a autoridade julgadora, judicial ou administrativa, se furtar do dever de “apreciar todas as questões levantadas pelos litigantes, inclusive e principalmente as de natureza constitucional. Se não o fizer, estará violando direito individual dos interessados”<sup>36</sup>. Esta última citação advém de julgado do antigo Conselho de Contribuintes da União, em que se discutia e se reconheceu a inconstitucionalidade da Taxa Referencial Diária (TRD) como fator de atualização monetária do crédito tributário.

Apesar dessa orientação doutrinária a favor do julgamento incidental sobre a constitucionalidade das normas, muitas das leis que instituem e regulam o processo administrativo-tributário nos âmbitos estaduais e municipais trazem normas que proíbem de maneira expressa o pronunciamento sobre matéria constitucional, como exemplificativamente é o caso das leis dos Estados de Pernambuco<sup>37</sup>, Acre<sup>38</sup>, Minas Gerais<sup>39</sup> e Distrito Federal<sup>40</sup>, bem como do Município de São Paulo<sup>41</sup>. Outras permitem tal reconhecimento de inconstitucionalidade de lei apenas quando tenha havido julgamento sobre a questão pelo Supremo Tribunal Federal, em ação direta, ou pela via incidental, após a publicação da Resolução do Senado Federal que suspender a execução do ato, como ocorre nas leis dos Estados de Alagoas<sup>42</sup> e São Paulo<sup>43</sup>.

Não obstante a maior parte das leis negar essa possibilidade, pode-se apontar como exemplo de lei que autoriza o exame de constitucionalidade a do Estado do Amazonas, que prevê o seguinte<sup>44</sup>:

A autoridade julgadora fará a apreciação de todas as questões suscitadas à luz da Constituição, das leis, dos regulamentos e demais

34 MARINS, op. cit., p. 355

35 JUSTEN FILHO, op. cit., p. 75.

36 Acórdão 108-01.182, da 8ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes da União, sessão de 14/06/1994.

37 Lei estadual n.º 10.654, de 1991, art. 4º, § 10, com a redação dada pela Lei n.º 11.903/2000.

38 Lei Complementar n.º 07, de 30 de dezembro de 1982, art. 175.

39 Lei estadual n.º 6.763, de 26 de dezembro de 1975, art. 182, I.

40 Lei distrital n.º 4.567, de 09 de maio de 2011, art. 43, § 3º, I.

41 Lei municipal n.º 14.107, de 12 de dezembro de 2005, art. 53, parágrafo único.

42 Lei estadual n.º 6.771, de 16 de novembro de 2006, art. 28, § 1º.

43 Lei estadual n.º 13.457, de 18 de março de 2009, art. 28.

44 Lei Complementar 19, de 29 de dezembro de 1997, art. 252, § 1º.

normas, segundo o grau hierárquico, e formará o seu convencimento atendendo aos fatos e circunstâncias extraídos do processo, às alegações constantes dos autos e à apreciação de prova.

No Direito Comparado, merece menção a norma do art. 185 da lei argentina n.º 11.683, de 1998, que segue a tendência de muitos regramentos que vedam às cortes administrativas o acesso à avaliação da validade das normas em face da matéria constitucional, *in verbis*:

*La sentencia no podrá contener pronunciamiento respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, a no ser que la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación haya declarado la inconstitucionalidad de las mismas, en cuyo caso podrá seguirse la interpretación efectuada por esse Tribunal de la Nación.*

No âmbito federal brasileiro, a questão já restou pacificada pela jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda (CARF), no sentido da impossibilidade desse órgão administrativo julgador afastar a aplicação de norma legal, por vislumbrar vício de inconstitucionalidade. A orientação foi objeto de súmula consolidada, publicada através da Portaria n.º 52, de 21 de dezembro de 2010, segundo a qual “o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Essa consolidação do entendimento do CARF é uma decorrência da prolação de diversos julgamentos<sup>45</sup> em que se negou o órgão colegiado a se pronunciar sobre o exame de constitucionalidade de medidas provisórias providas do Poder Executivo ou de leis editadas pelo Poder Legislativo<sup>46</sup>.

A consolidação do entendimento neste sentido não significa que não houve decisões em sentido contrário, entendendo ser plenamente constitucional e legítimo o julgamento administrativo que afasta a aplicação de norma legal por nulidade de ordem constitucional<sup>47</sup>.

45 Lista dos paradigmas que embasam a súmula: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/index.jsf>>

46 A exemplo do Acórdão n.º 103-21568, de 18/03/2004, publicado no DOU n.º 78 de 26/04/04, cuja ementa aduz: [...] JUROS DE MORA - APLICABILIDADE DA TAXA SELIC - Sobre os créditos tributários vencidos e não pagos a partir de abril de 1995, incidem os juros de mora equivalentes à taxa SELIC para títulos federais. INCONSTITUCIONALIDADE - A apreciação da constitucionalidade ou não de lei regularmente emanada do Poder Legislativo é de competência exclusiva do Poder Judiciário, pelo princípio da independência dos Poderes da República, como preconizado na nossa Carta Magna. Recurso negado.

47 Como exemplo neste sentido, o seguinte acórdão, já mencionado acima (nota de rodapé n.º 36): NORMAS CONSTITUCIONAIS - COMPETÊNCIA PARA APLICÁ-LAS A CASOS CONCRETOS

Na discussão acerca do controle constitucionalidade pelos órgãos de julgamento da Administração, no entanto, deve-se considerar um aspecto peculiar dessa espécie de pronunciamento administrativo, que é a questão da (im)possibilidade de provocação do Poder Judiciário em caso de julgamento desfavorável ao Fisco. Enquanto é tranquila a afirmação de que o contribuinte sempre poderá, em último caso, provocar a atuação do Poder Judiciário, para reverter decisão administrativa que lhe tenha sido desfavorável, é entendimento de grande parte da doutrina tributarista que não pode o Poder Executivo ajuizar ação judicial para anular decisão do CARF que lhe tenha sido desfavorável.

Surge, então, a seguinte questão: aceitando a premissa da impossibilidade de provocação do Judiciário pelo Fisco em caso de derrota deste no processo administrativo, como se resolveria a questão de um eventual julgamento que determinasse a desconsideração de um preceito legal por considerá-lo inconstitucional? A última palavra, no caso concreto, seria da corte administrativa? E na hipótese de o Poder Judiciário vir a analisar posteriormente a questão, e entender que aquela norma afastada pela Administração Judicante era constitucional?

São questões não resolvidas, que demonstram que se deve proceder com extrema cautela nessa matéria de controle de constitucionalidade pela Administração em geral e na sua função judicante.

Essa questão, porém, perde seu apelo na prática, tendo em vista as diversas vedações normativas à análise da matéria constitucional pelo CARF. Tratando dessa matéria, temos os atos normativos infralegais editados pelo Ministério da Fazenda, além da norma do Decreto n.º 70.235/1972 (que tem força de lei), que vedam ao CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou

---

- Em face do art. 5º, inc. LV, da Constituição Federal, os órgãos administrativos judicantes estão obrigados a aplicar, sempre, a Lei Maior em detrimento da norma que considerem inconstitucional. Impor limitação ao livre convencimento da autoridade julgadora, assim como não conhecer esta de matéria constitucional arguida pelo litigante em qualquer instância, implica cerceamento da plena defesa e violação da Lei Fundamental.

INCONSTITUCIONALIDADE - ALCANCE DO DECRETO N° 73.529/74

- O Decreto n° 73.529/74 não impede que as autoridades administrativas federais reconheçam a inconstitucionalidade de atos normativos, mesmo havendo decisão judicial no mesmo sentido. Se impedisse, não teria sido recebido pela Constituição vigente.

CORREÇÃO MONETÁRIA DO TRIBUTO - TRD

- Incabível a incidência da TRD durante o período que medeia 1º de fevereiro e 1º de agosto de 1991, devido à imprestabilidade desse índice como fator de atualização monetária. (Acórdão 108-01.182, da 8ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes da União, sessão de 14/06/1994)

decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. Nesse sentido são o art. 62 da Portaria nº 256<sup>48</sup>, de 2009, e o art. 26-A do Decreto.<sup>49</sup>

Observa-se das normas, especialmente o Decreto 70.235/72 com as modificações da Lei nº 11.941, de 2009, que também no conselho de julgamento administrativo-fiscal federal existe, mais do que a tendência, mas a determinação legal de que sejam respeitados os precedentes formados pelo plenário do Supremo Tribunal Federal em decisão definitiva, mesmo que não tenha sido proferida em controle concentrado de constitucionalidade.

O regulamento do CARF foi mais além e previu, no seu art. 62-A, que serão aplicadas as decisões proferidas em julgamentos que tenham sido proferidos pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça nas sistemáticas previstas pelos artigos 543-B e 543-C do Código de Processo Civil, cabendo até a suspensão do julgamento do processo administrativo, quando o STF sobrestar os recursos extraordinários, por reconhecer a repercussão geral de matéria constitucional.<sup>50</sup>

48 PORTARIA MINISTÉRIO DA FAZENDA Nº 256, DE 22 DE JUNHO DE 2009

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou II - que fundamente crédito tributário objeto de: a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

49 DECRETO Nº 70.235, DE 6 DE MARÇO DE 1972.

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

[...]

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

50 PORTARIA MINISTÉRIO DA FAZENDA Nº 256, DE 22 DE JUNHO DE 2009

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Mostra-se evidente, portanto, também no âmbito da administração judicante, a tendência à adoção dos precedentes judiciais dos Tribunais Superiores, formados em procedimento especial (arts. 543-B e 543-C do CPC) ou proferidos pelo órgão Pleno, para orientar o controle de constitucionalidade das leis e atos normativos aplicados em matéria tributária. A medida é salutar, pois evita a eternização das demandas, com a aplicação no âmbito do Executivo das decisões advindas das instâncias mais elevadas do Judiciário. Além disso, reflete um viés atualmente presente tanto no Executivo como no Judiciário, de enfatizar cada vez mais a importância dos precedentes judiciais.

#### 4 RETROSPECTIVA E CONCLUSÃO

A relevante questão da possibilidade de reconhecimento de inconstitucionalidade de norma legal pela Administração Pública, no exercício de suas atribuições, foi analisada tomando em consideração alguns aspectos:

- 1) a presunção de constitucionalidade das leis não é absoluta, mas implica um ônus argumentativo de ampla fundamentação para afastar a lei considerada inconstitucional;
- 2) a Carta Magna, no seu art. 23, I, incumbe a todos os Poderes a guarda da Constituição, não apenas ao Judiciário;
- 3) dos princípios da autotutela (Súmula n.º 473 do STF) e da economicidade extrai-se que também o ato administrativo contrário à Constituição deve ser anulado pelo Poder Público, sem postergar para o Judiciário o encargo de invalidá-lo;
- 4) o reconhecimento da “força normativa” da Constituição implica no controle pela Administração dos seus atos jurídicos primeiramente em conformidade com a Carta Maior;
- 5) apesar do princípio da separação dos poderes, o Poder Judiciário não possui o monopólio da interpretação constitucional, mas apenas lhe incumbe o controle último da constitucionalidade das normas;
- 6) a nulidade *ex tunc* das leis inconstitucionais exige que se afaste a aplicação de lei inconstitucional pela Administração, que levaria à prática de atos inválidos;
- 7) o princípio da legalidade, atualmente entendido como princípio da legalidade constitucional ou da juridicidade, requer o controle

---

§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.

§ 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes.

de conformidade de atos administrativos com o bloco de legalidade e os princípios constitucionais;

- 8) o princípio da segurança jurídica não significa que os cidadãos tenham expectativas de aplicação de leis inconstitucionais, mas o contrário.

Observou-se que, em vista da gravidade do ato e da necessidade de uniformidade na atuação administrativa, a competência para determinação de não-aplicação de lei por vício de inconstitucionalidade, na função administrativa ativa, deve ser reservada aos órgãos de direção superior da Administração e, em tal caso, deve o Poder Executivo provocar de imediato o controle de constitucionalidade abstrato perante o Judiciário.

No âmbito tributário federal, o art. 19, II da Lei n.º 10.522/02, autoriza os Procuradores da Fazenda Nacional a deixar de contestar e de recorrer, e, a Receita Federal do Brasil, de constituir crédito tributário, em “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”. Além disso, o Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2010, afora as hipóteses constitucionais de vinculação da Administração aos precedentes jurisprudenciais, orienta a não persistir nos litígios judiciais que envolvam questões jurídicas que tenham sido definitivamente julgadas: 1) de acordo com a nova sistemática de julgamento prevista nos arts. 543-B e 543-C do Código de Processo Civil; ou 2) que representem jurisprudência pacífica e reiterada do STF e do STJ.

Na esfera dos órgãos administrativos de julgamento, a doutrina defende a possibilidade de conhecerem as alegações de inconstitucionalidade de lei e ato normativo, porquanto consagrada pela Constituição de 1988, no art. 5º, inciso LV, a ampla defesa e o contraditório no processo administrativo, o que enseja uma verdadeira jurisdição administrativa. Porém, no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, pacificou-se a jurisprudência pela impossibilidade desse órgão administrativo julgador afastar a aplicação de norma legal, por vício de inconstitucionalidade.

Por fim, o Decreto nº 70.235/1972 e o regulamento do CARF (Portaria MF nº 256/2009) vedam aos membros das turmas de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, mas determina que sejam respeitados no CARF os precedentes formados pelo plenário do STF em decisão definitiva, mesmo que não tenha sido proferida em controle concentrado de constitucionalidade, assim como os precedentes judiciais dos Tribunais Superiores formados em procedimento especial (arts. 543-B e 543-C do CPC).

Tomadas essas considerações, observa-se que, no atual estágio do direito brasileiro, não há como deixar de ter a Constituição da República, com seus princípios e regras jurídicas, como a primeira e principal fonte normativa para a atuação da Administração Pública. Configuraria flagrante retrocesso a defesa de um legalismo restritivo a pautar a atuação administrativa.

Não obstante essa constatação, observa-se que o movimento de abertura para uma atuação constitucional da Administração em detrimento de leis inconstitucionais está se pautando pela consideração da jurisprudência dos Tribunais Superiores. Esse caminho, desde que tomado com as devidas cautelas, tendo em vista a mutabilidade da jurisprudência dessas cortes, mostra-se legítimo. Isso pela necessidade de busca da segurança jurídica e da isonomia no tratamento dos cidadãos, pela constatação de que o controle de constitucionalidade em último caso caberá ao Poder Judiciário, pela recomendável harmonização da atuação entre os Poderes, como também pela própria tendência à verticalização dos julgamentos dos Tribunais Superiores.

#### REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Curso de Processo Administrativo Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN/CRJ n.º 492, de 23 de março de 2010.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 3. ed. São Paulo: RT, 1991.

CAVALCANTI, Themístocles Brandão. Lei. Inconstitucionalidade manifesta recusa ao seu cumprimento pelo Executivo - legitimidade desse procedimento - veto já anteriormente manifestado. *Doutrinas Essenciais de Direito Constitucional*, vol. 5, p. 527, maio/2011, DTR\2012\1137.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. A Teoria Constitucional e o Direito Alternativo (Para uma Dogmática Constitucional Emancipatória). In: *Direito Alternativo. Seleções Jurídicas*. Rio de Janeiro: Instituto dos Advogados Brasileiros, 1993.

FREITAS, Juarez. A guarda da constituição pela própria administração pública. *Revista de Direito do Estado*, ano 4, n. 15, p. 131-149, jul./set. 2009. Rio de Janeiro: RENOVAR, 2009.

HESSE, Konrad. *A Força Normativa da Constituição*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991.

JUSTEN FILHO, Marçal. Ampla Defesa e Conhecimento de Arguições de Inconstitucionalidade e Ilegalidade no processo Administrativo, *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 25, out. 1997, p. 68-79.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Impossibilidade de declaração de inconstitucionalidade de lei pela autoridade administrativa de julgamento. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 98, 2003.

MALERBI, Diva. *Processo administrativo tributário*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.).

*Processo administrativo tributário*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro* (administrativo e judicial). 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

MAXIMILIANO, Carlos. *Comentários à Constituição brasileira de 1891*. Brasília: Senado Federal, Conselho Editorial, 2005.

MELLO, Cristiana de Santis Mendes de Farias. O poder executivo e o descumprimento de leis inconstitucionais: uma breve análise dos argumentos desfavoráveis. *Direito Público*, v. 07, n. 31, jan./ fev. 2010. Porto Alegre: Síntese, 2010.

MENDES, Gilmar. O Poder Executivo e o Poder Legislativo no Controle de Constitucionalidade. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, vol. 20, p. 11, Jul/1997, *Doutrinas Essenciais de Direito Constitucional*, vol. 5, p. 205, Jul/1997, DTR\1997\319.

RAMOS, Elival Silva. A inconstitucionalidade das leis: Vício e Sanção. São Paulo: Saraiva, 1994. REALE, Miguel. Parecer. Diário Oficial do Estado de São Paulo, de 19 de março de 1963.

ROCHA, Valdir de Oliveira. *A Consulta fiscal*. São Paulo: Dialética, 1996.

VELOSO, Zeno. *Controle jurisdicional de constitucionalidade*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.