

I Prêmio CARF de Monografia em Direito Tributário – 2010

Os limites do controle da legalidade no âmbito do PAF

Tema 1 – O Processo Administrativo Fiscal

## SUMÁRIO

<b>SUMÁRIO.....</b>	<b>02</b>
<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>03</b>
<b>1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO LIMITE DO CONTROLE DA LEGALIDADE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DIREITO PÚBLICO E DIREITO PRIVADO.....</b>	<b>06</b>
<b>2 JURISDIÇÃO E LEGALIDADE.....</b>	<b>07</b>
<b>3 BUSCA DA VERDADE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.....</b>	<b>10</b>
<b>4 LIMITES DO CONTROLE DA LEGALIDADE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO.....</b>	<b>16</b>
<b>5 EFEITOS DA LIMITAÇÃO DO CONTROLE DA LEGALIDADE AO SEU SUBSISTEMA NORMATIVO.....</b>	<b>21</b>
<b>CONCLUSÕES INTERPRETATIVAS.....</b>	<b>27</b>
<b>REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA.....</b>	<b>30</b>

## **Introdução**

A temática que nos propomos aventurar é controversa até mesmo em seu título, pois sabemos que não há uniformidade entre os estudiosos, alguns chamam de processo administrativo, enquanto outros de procedimento administrativo. Para nós, a terminologia mais adequada é procedimento administrativo, porque acreditamos que processo, por razões de rigorismo terminológico, deve ser reservado, apenas às decisões adjetivadas de coisa julgada. Reconhecemos, porém que a evolução do vernáculo se dá pela utilização prática dos termos, mesmos os científicos.

Assim, desde que não olvidemos que a decisão administrativa estará sujeita ao controle do Poder Judiciário, não vemos qualquer desconforto ou deselegância ao tratarmos como sinônimos, processo e procedimento administrativo, a atividade desenvolvida pela administração pública para aglutinar os atos administrativos e verificar a legalidade de sua atuação.

O “Controle da Legalidade”, enquanto habitante nômade do pasto verde e fecundo do Processo Administrativo Fiscal é atraído ora pelo debate auspicioso sobre a diferença entre Jurisdição e Juízo de Legalidade, ora visita o estádio onde se digladiam os Princípios Processuais e os Princípios formadores do procedimento administrativo, noutra oportunidade é atraído pelas porfias entre verdade real, material e lógica-jurídica.

Ao se aproximar dos temas conflituosos supracitados, o estudo do “Controle da Legalidade” ganha complexidade e beleza, tal qual o sentimento que embriagou a lucidez de Ismália no poema de Alphonsus de Guimaraens, pois as respostas às indagações que lhes foram deduzidas flutuam ao talante das premissas firmadas.

Rever o trajeto e acomodar velhos conceitos, em se tratando de tema controvertido de ciência jurídica, invariavelmente refresca o pensamento e nos resgata de lugares com solos movediços. É nesta esteira que pretendemos desenvolver a presente monografia. Algo despretensioso e humilde no quesito inovação, porém fiel e lógico com as premissas escolhidas.

Firme no propósito lógico, tentaremos detectar os limites do Controle da Legalidade e seus reflexos em algumas questões práticas que comezinhoamente frequentam os tribunais administrativos tributários; *v.g.*: é possível exercer a revisão *ex officio* do mérito de um recurso perempto (art. 35 do Decreto 70.235/72)? É competente o tribunal administrativo tributário para deixar de aplicar a lei por tê-la como inconstitucional? Como se distribui o ônus da prova no PAF? Pode a Procuradoria da Fazenda propor ação contra as suas próprias decisões? Entre estas e outras questões é que estaremos propondo o debate, para delas tirarmos a linha mestra que definirá o limite do controle da legalidade no processo administrativo fiscal.

O método escolhido será indutivo, pois nos parece mais seguro para a tarefa assumida.

Para concluir esta introdução, antes que se torne enfadonha, mas sem que soe como um pedido antecipado de desculpa pela limitação própria de quem se considera um eterno insipiente na ciência jurídica, que o leitor tenha na retentiva que a crítica é o maior elogio e o verdadeiro objetivo que deve ter qualquer trabalho científico.

## **1. Contextualização do limite do controle da legalidade no processo administrativo fiscal. Direito Público e Direito privado**

A abordagem de qualquer tema, em especial daqueles reconhecidamente dinâmicos como os jurídicos, requer sua contextualização. Precisamos fixar, antes de tudo, o lugar e o tempo em que a incursão sobre a temática é efetuada.

O lugar onde está fixado o tema proposto, limite do controle da legalidade no processo administrativo fiscal, é no Direito Administrativo, que por sua vez está hospedado no ramo do Direito Público, pelo menos na contextualização histórica que vivemos.

São continentes vizinhos os ramos do Direito Público e do Direito Privado, porém divididos em razão de finalidades distintas. O Direito Privado se organiza em torno da autonomia da vontade, já o Direito Público em função do interesse público<sup>1</sup>, conforme percuciente escólio de Mello (2004). Nesta senda, diz-se que os entes que se “relacionam” presididos pelo Direito Privado se orientam pela autonomia da vontade e são limitados pela lei (art. 5º II, CRFB/88); já os atores que figuram no Direito Público, somente se “relacionam” conforme expressa previsão legal (artigos 37 e 84, IV, ambos da CRFB/88). O vocábulo “relação”, utilizado nas linhas transatas, está no sentido de “relação jurídica”, conforme se concebe na Teoria Geral do Direito, o que nas palavras mais claras de Carvalho (2008, p. 134) significa:

Para a Teoria Geral do Direito, ‘relação jurídica’ é definida como o vínculo abstrato segundo o qual, por força da imputação normativa,

---

<sup>1</sup> - O conceito de interesse público aqui adotado é o proposto por Mello (2004, p. 53): Donde, o interesse público deve ser conceituado como o interesse resultante do conjunto dos interesses que os indivíduos *pessoalmente* têm quando considerados *em sua qualidade de membros da Sociedade e pelo simples fato de o serem.*” (grifo do autor).

uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação. (grifos do autor).

Ao contextualizarmos o limite do controle da legalidade, praticado no processo (*rectius*, procedimento) administrativo fiscal, no Direito Público podemos comungar, sem qualquer receio, da lição de Seabra Fagundes (*apud* CARVALHO, 2008, p. 814 e GRECO, 2007, p. 68) no sentido de que: “administrar é aplicar a lei de ofício.”

Da comunhão à asserção supracitada de Seabra Fagundes, decorre enormes propagações no desdobrar do estudo. Inferimos agora que ao aplicar a lei de ofício, a Administração não labora em favor de interesses privados e nem sequer dos seus próprios, ao aplicar a lei a Administração rende homenagem à estrita legalidade, independente do resultado produzido.

## **2. Jurisdição e Legalidade**

Vimos de ver que ao aplicar a lei a Administração Pública não atua em seu favor ou do administrado, mas o faz em nome do interesse público, e é premeida pela observância da estrita legalidade.

Pelo processo administrativo a Administração confere a Legalidade de seus atos, enquanto atividade de construção ou reconstrução da norma, atividade esta que não pode ser confundida com o resultado do processo judicial essencial ao exercício da jurisdição.

A concepção de jurisdição na pós-modernidade, ou seja, num mundo sem condicionadores históricos, não rende mais homenagens a meras garantias

instrumentais do processo, como a dizer que a garantia do devido processo legal é suficiente para recrudescer a decisão em coisa julgada<sup>2</sup>. A concepção hodierna de jurisdição não é definida, tão-somente pelas garantias dos institutos processuais:

[...] mas pelo grau de autonomia jurídica constitucionalizada a exemplo do que se desponta no discurso do nosso texto constitucional, como conquista teórica de cidadania juridicamente fundamentada em princípios e institutos de proposição discursiva e ampliativa em réplica ao colonialismo dos padrões repressores de “centração psicológica e política” dos chamados Estados-nações hegemônicos. Essas seriam as diretrizes de uma **teoria neo-institucionalista** do processo que defendemos. (LEAL, 2009, p. 36, grifo no autor).

Desta forma a dicção do direito (*rectius*, jurisdição), nasce do conhecimento da pretensão jurídica desafiada, conduzida pelo leito indócil do devido processo legal para ir além, e aportar na reconstrução da norma aplicável a partir dos enunciados normativos prescritos no ordenamento jurídico e, aí sim, recrudesco em coisa julgada.

Ao cotejar os conceitos aqui propostos de jurisdição e juízo de legalidade, chama-nos a atenção, pelos reflexos em nosso estudo, as seguintes diferenças: (i) a jurisdição pressupõe provocação, que se dá pela apresentação de uma lesão ou ameaça a direito (art. 5º, XXXV, CRFB/88); já o juízo de legalidade da Administração, exercitado em seu processo/procedimento, não requer

---

<sup>2</sup> Tomemos por exemplo a Teoria da Relativização da Coisa Julgada, que partindo de uma sentença formalmente perfeita e em consonância com o devido processo legal é subjugada pela norma maior inicialmente desconsiderada no exercício jurisdicional, v.g.: sentença declaratória negativa de paternidade, processualmente hígida, mas que não houve exame de DNA, a coisa julgada que abroquelada esta sentença é relativizada em prestígio à reconstrução da norma que restaure o devido valor que a garantia constitucional da dignidade da pessoa humana (art. 5º, *caput*, CRFB/88) possui no sistema jurídico. A teoria da relativização da coisa julgada aqui referida é a difundida pela doutrina de Dinamarco (2004).



necessariamente atores antagônicos, *v.g.*: procedimento administrativo de lançamento por declaração; (ii) em regra, a jurisdição se manifesta precisamente sobre o que lhe foi deduzido em obediência ao princípio da demanda (art. 2º, CPC), sendo-lhe defeso ir além (art. 460, CPC); no juízo de legalidade administrativo a manifestação de controvérsia, reveladora de eventual conflito, curva-se ao direito de petição (art. 5º, XXXIV, 'a', CRFB/88), ressaltando que inexistente obstáculo para a Administração rever seus atos de ofício, por oportunidade e conveniência (Súmula 473 do STF); (iii) a jurisdição, segundo leciona Carvalho (2008, p. 787) “[...] se desempenha imediatamente voltada aos ideais de Justiça”, e a categoria Justiça, para esta monografia, compreende o resultado da jurisdição que acomode todas as normas vigentes do ordenamento; já legalidade administrativa é voltada aos ideais do Interesse Público. Convencionamos entender o Interesse Público conforme proposto por Mello (2004), ou seja, não como um contraposto ao interesse privado, mas como a aglutinação de todos os interesses privados, razão pela qual jamais se concluirá pela legalidade fundada na supremacia do Interesse Público ao Interesse Privado, *v.g.*: a Administração, a pretexto de arrecadar, jamais poderá apostar na inércia do administrado, como motivo para lavrar autos de infrações desprovidos de legalidade; (iv) a construção da norma pela jurisdição, em homenagem à teoria neo-institucionalista, considera todo o ordenamento jurídico como um sistema sem ignorar ou deixar de resolver eventuais antinomias ou conflitos valorativos; o exame da legalidade, própria do processo administrativo, constrói sua norma considerando, tão-somente, a legislação que lhe dá suporte constitucional, pertencente a seu ramo, ligada ao Direito Público, *v.g.*: a atuação do SFT no julgamento da Med. Caut. em Ação Cautelar nº 1.657-6/RJ, onde foi denegada a segurança à pretensão formulada com fulcro no Direito Tributário, por entender que a norma residente no Direito

Econômico, na relação entabulada, superou valorativamente a construção efetuada com base no sistema tributário, embora a norma construída dentro do sistema tributário sobrevivesse ao exame da legalidade. Confira-se o julgamento citado:

RECURSO. Extraordinário. Efeito suspensivo. Inadmissibilidade. Estabelecimento industrial. Interdição pela Secretaria da Receita Federal. Fabricação de cigarros. Cancelamento do registro especial para produção. Legalidade aparente. Inadimplemento sistemático e isolado da obrigação de pagar Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Comportamento ofensivo à livre concorrência. Singularidade do mercado e do caso. Liminar indeferida em ação cautelar. Inexistência de razoabilidade jurídica da pretensão. Votos vencidos. Carece de razoabilidade jurídica, para efeito de emprestar efeito suspensivo a recurso extraordinário, a pretensão de indústria de cigarros que, deixando sistemática e isoladamente de recolher o Imposto sobre Produtos Industrializados, com conseqüente redução do preço de venda da mercadoria e ofensa à livre concorrência, viu cancelado o registro especial e interditados os estabelecimentos. (Med. Caut. em AC 1.657-6/RJ, Rel. Min. Cesar Peluzo. Sessão Plenária do STF. DJ 31/8/2007).

Ficam alicerçadas, portanto, as bases com que trataremos de fixar os limites do controle da legalidade no âmbito do procedimento administrativo fiscal.

### **3. Busca da verdade no processo administrativo fiscal**

Em qualquer método teórico que se reúnam cientistas, o objetivo será sempre buscar a verdade. Não fixamos a própria verdade como o objeto, porque aprendemos com Chauí (2009), que cada método pode resultar numa verdade, por isso frisamos que o objetivo é simplesmente buscar a verdade.

O Direito Administrativo, como gênero que abriga o processo fiscal, labora inspirado pelo Interesse Público. Repise-se que esta categoria é por nós concebida como reunião de Interesses Privados. Nesta senda, reforçamos o acerto do conceito anteriormente invocado de Seabra Fagundes (*apud* MELLO, 2004, p. 843): “*Administrar é aplicar a lei de ofício*”, reforçamos apenas o aspecto de que a aplicação de ofício da lei é inspirada pelo Interesse Público. O Poder Originário, que deveria ser a mais pura manifestação do Interesse Público, ao conceber a Lei Maior não teve pejo algum ao vincar de forma inexorável que: a Administração exercerá o poder em nome do Interesse Público conduzido sempre pela estrita legalidade (art. 37, *caput* e art. 84, IV, ambos da CRFB/88). “Cabe, deste modo, à Administração apenas aplicar o que é prescrito em lei, carecendo, portanto, de qualquer espécie de *faculdade*, senão a de cumprir o preceito legal.” (CARVALHO, 2008, p. 804).

A aplicação da lei, em obediência a estrita legalidade, exige que o processo administrativo fiscal faça sua pontaria, no alvo que é a verificação da legalidade, pela luneta da busca da verdade, conforme preceituam os artigos 142 e 149, ambos do CTN, *in litteris*:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Por sua vez, a verdade dentro do processo, somente poderá ser alcançada pela produção e exame de provas. Não olvidemos da lição lapidar de Carvalho (2008, p. 808-9):

Cumpramos lembrar que, sendo os fatos ocorrências que já se consumiram no tempo e, portanto, exauridas as circunstâncias histórico-existenciais em que o evento aconteceu, seu conhecimento será sempre indireto, mediante signos linguísticos (símbolos, índices e ícones). A diferença entre o chamado conhecimento direto e o

indireto está em que este último estaria representado por signos de segundo grau, vale dizer, signos de signos ou meta-signos. Não há, portanto, que falar em verdade material. (grifos do autor).

Diante da impossibilidade da obtenção da verdade material, a verdade que se busca no procedimento tributário é a verdade lógica, que regida pelas regras procedimentais, equivale a “verdade jurídica”. A observância do contraditório, nesta senda, é imprescindível à obtenção da verdade lógico-jurídica. O eminente professor Tarék Moysés Moussalem (2010, p. 15), em obra de especial valor, pontua com felicidade que: “Cumprе ressaltar que o conceito de verdade se encontra necessariamente atrelado à ideia de sistema, ganhando vulto a relação entre enunciados não contraditórios que perfazem um todo.”

Sabemos que para a doutrina majoritária a verdade, como produto do procedimento administrativo, deve ser a “verdade material”, justificado no interesse da Administração, no princípio da estrita legalidade e da tipicidade dos tributos, ou seja, ao procedimento administrativo tributário não importa a verdade formal, que é fruto de enunciado lógico nem sempre ligado ao fato. Este posicionamento também é infirmado por Fabiana Del Padre Tomé (2008), que sustenta que a descrição dos fatos somente pode ser feita através da linguagem lógica jurídica. Diz-se, portanto, que o elemento externo à lei, no processo administrativo fiscal, deve ser a verdade lógica; que é obtida através da obediência às regras conhecidas e respeitadas pelas pessoas que se relacionam no procedimento. Com palavras mais inspiradas e precisas o excerto de Fabiana Del Padre Tomé (2008, p. 25):

A verdade que se busca no curso do processo de positivação do direito, seja ele administrativo ou judicial, é a *verdade* lógica, quer dizer, a verdade em nome da qual se fala, alcançada mediante a

constituição de fatos jurídicos, nos exatos termos prescritos pelo ordenamento: a *verdade jurídica*. Daí por que leciona Paulo de Barros Carvalho que, ‘para o alcance da verdade jurídica, necessário se faz o abandono da linguagem ordinária e a observância de uma forma especial. Impõe-se a utilização de um procedimento específico para a constituição do fato jurídico’, pouco importando se o acontecimento efetivamente ocorreu ou não. Havendo construção de linguagem própria, na forma como o direito preceitua, o fato dar-se-á por juridicamente verificado e, portanto, verdadeiro. (grifos da autora).

A posição lógica que estamos defendendo, sobre o efeito do princípio da legalidade e do Interesse Público no controle da legalidade no processo administrativo fiscal, não se abala com a adesão à doutrina da verdade jurídica ora assumida. Bem ao contrário, consolida-se.

É que neste átimo estamos buscando verificar, através do devido processo legal (art. 5º, LV, CFRB/88), a existência das condições constitutivas, modificativas ou extintivas dos fatos que serão posteriormente subsumidos ao sistema legal para conformar a regra tributária à hipótese. Se verificada qualquer ilegalidade no “procedimento (*rectius*, processo) de obtenção destas provas”, mesmo não alegado pela parte deve a Administração se pronunciar de ofício em homenagem à estrita legalidade que a norteia. Vencida a fase de produção de provas, no Direito Processual Civil denominada fase instrutória, passa-se ao juízo administrativo de legalidade de subsunção dos fatos provados à legislação que compõe o sistema para a reconstrução da norma pela Administração. Ou seja, são fases inconfundíveis do processo administrativo fiscal. Vejamos o seguinte exemplo: em processo administrativo a parte se opõe a determinada prova produzida pela Administração, alegando que não lhe foi validamente concedida a oportunidade para

exercer o contraditório (*rectius*, princípio da contraprodução), neste caso há uma ofensa ao princípio do devido processo legal que acarretará a nulidade do processo até a manifestação do administrado sobre a prova produzida pela Administração, porém se o administrado silencia sobre a falta de notificação para falar da aludida prova, surtindo a presunção de sua aceitação como na preclusão lógica do Direito Processual Civil, a Administração não poderá anular de ofício a prova e, tão pouco estará impedida de utilizar a prova *sub examine* para fundamentar sua decisão administrativa.

Outra coisa, absolutamente distinta, seria o erro na formação do auto de infração hipoteticamente discutido, *v.g.*: o auto de infração contém o nome e o endereço incorretos do contribuinte, porém lança o número do CNPJ/MF equivocado. Aqui inexistente questão ligada à produção de provas e mesmo que o contribuinte recorrente não alegue o erro ou, ainda que seu recurso seja perempto (artigos 33 e 35, ambos do Decreto 70.235/72), a Administração na esfera julgadora competente é dotada do poder-dever de se manifestar de ofício (art. 149, IV, do CTN). Aliás, este parece ser o escopo teleológico do legislador ao determinar a subida do recurso perempto à segunda instância (art. 35 do Decreto 70.235/72), pois a contagem do prazo como critério de admissibilidade do recurso não demandaria um julgamento, bastaria apenas a mera certificação do decurso *in albis*, mas o que pretende mesmo o legislador é permitir a verificação *ex officio* de autoridade distinta da julgadora de primeira instância, pois crer que a verificação pudesse ser feita por esta desafiaria sua condição humana.

Por fim, gize-se, que “É o sistema do direito que determina o que nele existe ou não. Pra tanto, elege uma forma linguística específica, que denominamos

*linguagem competente.*” (TOMÉ, 2010, p. 34, grifo da autora). Com isso queremos recapitular velha lição que distingue os habitantes e as categorias do mundo do ser e do dever-ser (KELSEN, 1996).

#### **4. Limites do controle da legalidade no processo administrativo fiscal/PAF**

Refluindo o leito do nosso esforço, firmamos incontinentemente o entendimento de que: o limite do controle da legalidade do processo administrativo fiscal está cindido no exame do encadeamento da legislação que conecta o Direito Tributário, como ramo do Direito Público, na Lei Fundamental respeitado o devido processo legal, ou seja, o limite do controle da legalidade exercido no PAF, sob o sol do devido processo legal, deve verificar e testar os conectores dos atos administrativos que formam o PAF com a legislação própria de seu sistema até a *lex fundamentalis*.

Toda vez que a norma resultante do PAF, a pretexto de emitir juízo de legalidade, valer-se de legislação que não orbita seu sistema, esta decisão estará viciada e poderá ser objeto de revisão pela própria Administração (Súmula nº 473 do STF).

Gize-se que a jurisdição ao construir a norma considera todo o ordenamento jurídico, por isso pode chegar à conclusão de que determinada norma construída sobrevive ao juízo de legalidade, porém não tem eficácia num juízo jurisdicional, apressemo-nos para dar o exemplo: a Medida Cautelar em Ação Cautelar nº 1.657-6/RJ, julgada pelo STF em sessão plenária, sob a relatoria do Min. Cesar Peluso, tem gravada que a postulação julgada embora fosse dotada de legalidade acabou por sucumbir à jurisdição (Anexo A).



Nossa vontade ao arrematar o parágrafo anterior era escrever: “[...] sucumbir à jurisdição constitucional”, mas estaríamos incorrendo em notório pleonasmio vicioso, pois no Item 2 retro, fixamos o conceito de jurisdição compreendendo expressamente o poder normativo constitucional. Mas aqui calha outro esclarecimento, lá na definição proposta para jurisdição fomos insistentes na locução: enunciados normativos prescritos no ordenamento jurídico. Com esta perspectiva não desafiamos a repercussão que eventos políticos, sociais, econômicos e outros que compõe o mundo do ser, produzem na norma jurisdicional, concordamos com a doutrina de Hesse (1991, p. 14-5), para quem:

A norma constitucional não tem existência autônoma em face da realidade. A sua essência reside na sua *vigência*, ou seja, a situação por ela regulada pretende ser concretizada na realidade. Essa pretensão de eficácia (*Geltungsanspruch*) não pode ser separada das condições históricas de sua realização, que estão, de diferentes formas numa relação de interdependência, criando regras próprias que não podem ser desconsideradas. Devem ser contempladas aqui as condições naturais, técnicas, econômicas, e sociais. A pretensão de eficácia da norma jurídica somente será realizada se levar em conta essas condições. Há de ser, igualmente, contemplado o substrato espiritual que se consubstancia num determinado povo, isto é, as concepções sociais concretas e o baldrame axiológico que influenciam decisivamente a conformação, o entendimento e a autoridade das proposições normativas. (Grifo do autor).

Acrescentamos, que a perspectiva perfilhada neste estudo enxerga porosidade nos enunciados prescritivos hospedados na Constituição que prevêm, gize-se o expletivo textualmente, a interferência destes fatores do mundo do ser na produção da norma. Na esteira de Carvalho (2008, p. 129):

[...] tomamos a norma como construção *a partir dos enunciados e não contida ou involucrada nos enunciados*. Todavia, a expressão *o intérprete produz a norma* cai como uma luva ao sentido que outorgamos às unidades normativas. (Grifos do autor).

Repisemos, a Constituição em diversos dispositivos atrai para a composição da norma fatores do mundo do ser, *v.g.*, dentre outros dispositivos o artigo 3º da Lei Maior, onde se fixam os objetivos fundamentais que o intérprete deve ter ao reconstruir a norma constitucional:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

O intérprete da norma ao exercer o controle da legalidade no PAF não está autorizado, em seu campo de competência, a manejar um juízo de ponderação<sup>3</sup> que considere postulados princípios ou normas de outros subsistemas do ordenamento. Esta é uma limitação textual que o princípio da legalidade impõe ao controle da legalidade no âmbito do PAF. Vejamos o texto contido no art. 84, IV, da CRFB/88, *in litteris*:

Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

IV - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, **bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução**; (grifo nosso)

---

<sup>3</sup> - “A *ponderação de bens* consiste num método destinado a atribuir pesos a elementos que se entrelaçam, sem referência a pontos de vista materiais que orientem esse

Ao exercer o controle da legalidade no âmbito do processo administrativo fiscal a Administração está limitada à legislação que compõe o subsistema tributário, não podendo deixar de aplicar a lei por entendê-la conflitante (*rectius*, antinômica) com outra lei do subsistema civil, ou penal *etc.*

Esta limitação do controle da legalidade no processo administrativo fiscal se configura numa das mais importantes razões para o impedimento do exercício do juízo de constitucionalidade pela Administração. Pois se ela está expressamente vedada a exercer a ponderação entre subsistemas, como poderá avaliar, numa atividade que impõe o balanceamento de todas as normas que compõe o ordenamento, se uma norma é ou não inconstitucional e, portanto, não deve ser aplicada.

Mas se eventualmente o controle da legalidade, exercido no procedimento administrativo fiscal, extrapolar o limite da articulação das normas que compõe seu subsistema e exercer ponderação considerando normas que lhes são alheias, qual será o resultado de seu juízo? Inicialmente consideremos os efeitos desta norma ilegalmente criada, se dela resultar a recusa de aplicação de norma tributária o processo administrativo fiscal estará eivado de nulidade absoluta. Caberá no âmbito da administração o Recurso Especial à Câmara de Recursos Fiscais, nos termos previstos no § 2º do art. 37 do Decreto 70.235/72, controle *ex officio* da nulidade e, ainda o exercício do controle pelo Poder Judiciário. Mas na prática, se esta hipótese apontar no Poder Judiciário não seria mantida a inaplicabilidade por antinomia à norma constitucional? Isso até poderia ocorrer, mas aí a decisão viria pelo Poder

---

sopesamento. Fala-se aqui e acolá, em ponderação de bens, de valores, de princípios,

competente para se manifestar sobre o assunto. Pondere-se que não é necessário que os Conselheiros do Conselho de Contribuintes tenham conhecimentos específicos na Ciência Jurídica, bastando-lhes sejam de: “[...] reconhecida competência e possuidores de conhecimento especializados em assuntos tributários.” (Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, Anexo II, art. 2º, § 3º), e, se o labor da interpretação do Direito já é tarefa árdua e controversa para aqueles que possuem formação acadêmica para este mister, com certeza se apresenta muito mais trabalhosa e cheia de negação para os que possuem formação em áreas alheias ao estudo dos confins do Direito. Por isso a limitação ao campo de ponderação para o juízo de legalidade no processo administrativo fiscal se nos apresenta perfeita, impedindo a extrapolação para outros subsistemas do direito; na hipótese do controle de legalidade dito nulo, não alterar a aplicação da norma tributária não caberá controle de ofício pela Administração porque não haverá alteração no resultado prático, mas a norma ficará fragilizada se submetida ao controle do Poder Judiciário.

A tônica que perfilhamos para dar limite ao controle da legalidade no âmbito do processo administrativo fiscal é a utilização exclusiva das normas de Direito Tributário, expressamente vedada a importação de normas de outros subsistemas, haja vista a proibição deste tipo de ponderação pela Administração.

## **5. Efeitos da limitação do controle da legalidade ao seu subsistema normativo**

Considerando os princípios que informam a Administração, outro que não o da legalidade se destaca neste âmbito de nosso estudo, trata-se do princípio da impessoalidade. Segundo Silva (2001, p. 651):

*O princípio ou regra da impessoalidade da Administração Pública significa que os atos e provimentos administrativos são imputáveis não ao funcionário que os pratica mas ao órgão ou entidade administrativa em nome do qual age o funcionário. Este é um mero agente da Administração Pública, de sorte que não é ele o autor institucional do ato. Ele é apenas o órgão que formalmente manifesta a vontade estatal. Por conseguinte, o administrado não se confronta com o funcionário x ou y que expediu o ato, mas com a entidade cuja vontade foi manifestada por ele. (Grifos do autor).*

À luz do princípio da impessoalidade o processo administrativo fiscal representa a depuração dos atos administrativos praticados, para poderem ser utilizados na formação da norma legalmente válida e eficaz, proferida pela Administração, não importando qual funcionário, órgão colegiado, fracionário ou instância hierárquica de que provenha.

Nesta senda, ressaltamos a importância do poder-dever de rever de ofício seus atos que a Administração possui.

Perfilhamos que o único limite que o controle de legalidade no âmbito do processo administrativo possui é o de se concentrar exclusivamente em seu sistema ou subsistema normativo, fora isso inexistente outro. O desrespeito a esta singular

limitação importa em vício de nulidade, para nós absoluta por expressa previsão legal, que permita à Administração que o ato seja revisto de ofício.

A clássica teoria que distingue o grau dos vícios que invalidam os atos faz a seguinte classificação: ato inexistente, absolutamente nulo, nulo e anulável. O ato inexistente na linguagem poética de Beviláqua (*apud* MARQUES, 1956, p. 305) caracteriza-se pela:

[...] transição entre o ato nulo e o inexistente é suave; desliza a mente de um para o outro como que insensivelmente; não obstante, a distinção é real, porque o primeiro sofre um vício essencial, que o desorganiza e desfaz: é um enfermo condenado à morte; o outro não tem existência jurídica; será, quando muito, a sombra de um ato, que se desvanece, desde que o consideremos de perto.

A nulidade absoluta ou *ipso iure*, é aquela que segundo Miranda (1996, p. 354) pode ser combatida através de ação declaratória, retroagindo seus efeitos a prática do ato expressamente vedado por lei.

A distinção entre nulidade absoluta (*rectius*, *ipso iure* ou de pleno direito) e nulidade, é magistralmente explicada por Maximiliano (1996, p. 222):

As leis imperativas, quando não tem apenas um caráter proibitivo do que é contrário à injunção expressa, em regra só prescrevem formalidades. Dividem-se estas em substanciais ou essenciais, e secundárias ou acidentais. Da inobservância incorre a nulidade de pleno direito, quanto às primeiras; quanto às últimas, não: precisa ser alegada, e em tempo oportuno, em o Direito Adjetivo; no Substantivo só se admite a nulidade, no último caso referido, quando cominada no texto. Deve este deixar bem claro ser essencial a condição ou formalidade; porque isto se não presume.”

A anulabilidade, por sua vez, é regida pelo princípio da *causa finalis* do ato ou *pas de nullité sans grief*, ou seja, somente será objeto de manifestação se houver provocação do interessado, sem a qual o ato se convalidará.

Na presença de atos nulos e absolutamente nulos a administração tem o poder-dever de ofício de rever o ato administrativo, em respeito à função do Interesse Público que desempenha. Esta é previsão da Súmula 473 do STF, vejamos:

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

O juízo de conveniência e oportunidade, previstos na súmula, reportam-se somente à revogação de ato válido que seja tido como inconveniente para a Administração, não há faculdade na manifestação sobre ato nulo ou anulável.

Destas asserções entendemos que o Parecer da Procuradoria-Geral PGFN nº 820, de 25 de outubro de 2004, não sobrevive ao um juízo de legalidade. Pelo ângulo da submissão da Administração ao princípio da estrita legalidade, é dever dela zelar pela legalidade do controle que está executando, sem ultrapassar o limite que lhe confina a utilização das normas de seu sistema. Daí resulta que o ato que desrespeita este limite é nulo de pleno direito.

Considerando o princípio da impessoalidade, a manifestação da Administração deve ser uma, ou seja, a norma construída deve expressar precisamente aquilo que a Administração interpretou pelo excuro do processo

administrativo fiscal. De onde não se admitirá que ela mesma se trate por incapaz de dizer o que lhe está sendo perguntado.

Por fim, o ambiente criado pela própria Administração proibiu expressamente a utilização de normas de outros sistemas para o controle da legalidade de seus atos. Parece-nos ofensivo ao princípio da moralidade administrativa que em outro estágio a Administração venha propor aquilo que justamente o seu sistema normativo isolou e que venha a seu socorro para lhe salvar dos efeitos que suas normas imporão.

O princípio da moralidade pública, aqui invocado, é o lecionado por Silva (2001, p, 652):

A idéia subjacente ao princípio é a de que a moralidade administrativa não é *moralidade comum*, mas *moralidade jurídica*. Essa consideração não significa necessariamente que o ato legal seja honesto. Significa, como disse Hauriou, que a moralidade administrativa consiste no conjunto de “regras de conduta tiradas da disciplina interior da Administração”. (Grifos do autor).

A Administração participa diretamente sobre a formação da legislação de seu interesse (art. 48 da CRFB), de maneira que depois que a lei entra validamente para seu sistema e dela se extrai efeitos no PAF, a norma construída não pode ser infirmada pela Administração no Poder Judiciário. Há notória subversão da regra de conduta pactuada entre ela e o administrado.

A contradição desta inferência é frontalmente incompatível com a construção da moral administrativa necessária para se exigir que o administrado pratique seus atos em estrita obediência aos prazos e modos previstos em sua



legislação. Ora, se a Administração subverte as regras do jogo que ajudou a conceber, que segurança possui o administrado e que obrigação este tem, em agir conforme as regras impostas quando a outra extremidade da relação não se submete a tais comandos.

Ao ser permitido que a Administração ataque seus próprios atos além de criar um estado de insegurança, que põe em dúvida a legitimidade dos tribunais administrativos, esfacela a observância do devido processo legal administrativo (art. 5º, LV, CRFB), haja vista que dele faz parte o princípio da segurança jurídica. Frise-se a locução jurídica, porque não precisa vir especificamente do Poder Jurisdicional, devendo ser prestigiada no processo administrativo também.

Qualquer um percebe nitidamente que a autorização contida no art. 2º da Portaria PGFN 820, de 25 de outubro de 2004, tem em seu DNA traços de interesse políticos contaminados, divergentes daqueles que conduziu a entrada da norma no sistema legal. Lê-se na aludida portaria:

Art. 2º. As decisões dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais podem ser submetidas à apreciação do Poder Judiciário desde que expressamente ou implicitamente afastem a aplicabilidade de leis ou decretos e, cumulativamente ou alternativamente:

I – versem sobre valores superiores a R\$50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais);

II – cuidem de matéria cuja relevância temática recomende a sua apreciação na esfera judicial; e

III – possam causar grave lesão ao patrimônio público.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se somente a decisões proferidas dentro do prazo de cinco anos, contados da data da respectiva publicação. (PORTARIA PGFN 820/2004).

Volvamos nossos olhos apenas para o parágrafo único do dispositivo supracitado, onde se estabelece o prazo de cinco anos da publicação para que se leve ao Poder Judiciário o exame jurisdicional da norma que sobreveio do processo administrativo fiscal.

Tentamo-nos convencer que o limite do controle da legalidade no âmbito do PAF são as barras da legislação que compõe seu sistema e que a jurisdição se distingue porque considera a totalidade do Ordenamento Normativo; sabemos também que critérios extrajurídicos se tornam jurídicos quando textualmente admitidos pela porosidade dos enunciados prescritivos da constituição, coisa expressamente retirada do mundo da legalidade. Atentemos agora para o fato de que o sistema legal evolui e se propaga com grande velocidade, quase não nos permitindo acompanhá-lo. Consideremos agora que a legislação vem atrás dos fatos sociais, ou seja, primeiro a necessidade normativa nos surpreende para depois legislarmos sua disciplina. Concatenando estas asserções lógicas podemos concluir que: submeter uma norma (*recitus*, juízo) proveniente do controle de legalidade engendrada no processo administrativo fiscal publicado há cinco anos, portanto já em sua época alheio a critérios externos ao subsistema do Direito Tributário, à jurisdição neo-institucionalista atual, vai além da agressão ao ambiente de segurança jurídica desejado pelo jurisdicionado, traduzindo-se num verdadeiro ato de covardia contra o Estado Democrático de Direito.

Não olvidemos que a interpretação como atividade de reconstrução jurisdicional da norma é exercida pelo homem de seu tempo, com base nas situações fáticas que reclamam solução em seu contexto.

## **Conclusões interpretativas**

A proposta entabulada nesta monografia foi detectar os limites do controle da legalidade no âmbito do processo administrativo fiscal. No percurso intelectual que desenvolvemos, acreditamos ter enfrentado o tema proposto e encontrado a solução lógica mais coerente com as premissas fixadas para a busca da verdade intentada.

Discorreremos sobre as diferenças entre jurisdição e juízo de legalidade. Evitamos o quanto possível a sedução de temas lindeiros que poderia nos desviar do objetivo proposto, porém eles não foram evitados, quando de sua análise esperávamos um elemento preponderante para nossas conclusões.

Ressumbrou de nossas excursões sobre o tema que não se trata de limites do controle da legalidade, mas apenas de um limite para o controle da legalidade no âmbito do procedimento fiscal, qual seja, a utilização no interior do processo administrativo fiscal exclusivamente da legislação que compõe seu sistema de direito, sendo reservado somente à jurisdição a ponderação sobre todas as normas do ordenamento jurídico, a fim de lhes dar unidade normativa. Como a dizer, a ponderação entre postulados, princípios e normas de subsistemas distintos, superando a mera conferência da legalidade, somente podendo ser praticada através da jurisdição<sup>4</sup>.

Firme nesta perspectiva, construímos as seguintes conclusões interpretativas:

1. O controle da legalidade no âmbito do processo administrativo fiscal encontra limite na legislação que compõe seu subsistema normativo. Ultrapassar este limite de controle é desempenhar, ao arrepio da Lei Maior, competência reservada a outro Poder (art. 2º da CRFB/88).

2. A revisão *ex officio* de atos administrativos nulos compõe a esfera de poder-dever da Administração, ainda que a ciência da nulidade venha através de exame de admissibilidade de recurso perempto (art. 35, do Decreto 70.235/72), haja vista que não há previsão legal impondo taxativamente por quais formas a Administração iniciará o juízo de invalidação de seus atos.

3. Diante da ausência de jurisdição no processo administrativo fiscal, não havendo controle além da legalidade, os órgãos de julgamento administrativos não podem se escusar de aplicar a lei por considerá-la ilegal, pois o alcance desta norma está além de sua competência.

4. Na presença do princípio da legalidade e do exercício da função do Interesse Público, o processo administrativo fiscal deve buscar a verdade. A verdade buscada é aquela que surge do resultado dialético e equilibrado da fala das partes da relação processual, ou seja, o que for produzido sob o pálio do devido processo legal. Assim, a prova do fato fundante da subsunção da norma é da Administração, após passa a ser ônus do administrado.

---

<sup>4</sup> - Observamos, sem desviar do foco, que não concebemos a jurisdição como monopólio estatal. Assim começamos a pensar depois da solução dada pelo STF no julgamento da constitucionalidade da Lei 9.307/96 (Lei da Arbitragem) no Ag.Reg. na Sentença Estrangeira nº 5.206-7 do Reino da Espanha, proferida em 12.12.2001.

5. A verdade lógico-jurídica, obtida como fundamento material da norma derivada do processo administrativo fiscal, não conflita com o princípio da estrita legalidade ou da tipicidade tributária.

6. A Portaria da PGFN nº 820/2004, que autoriza em seu art. 2º, o ajuizamento de ações judiciais contra as decisões dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, não sobrevive ao juízo de legalidade e tão pouco à jurisdição.

7. Agride o princípio da legalidade e da impessoalidade a iniciativa da Administração de levar à jurisdição as normas construídas em obediência dos critérios de legalidade criados pela própria Administração.

8. Avilta o Estado Democrático de Direito o desprestígio com que age a Administração quando leva seus atos para debate dentro do Poder Judiciário, gize-se que somente o critério da legalidade deve ser observado para a construção da norma administrativa fiscal.

## Referência bibliográfica

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 7. ed. São Paulo : Malheiros, 2007.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 21. ed. São Paulo : Malheiros, 2007.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasília, DF: Senado, 1988.

BRASIL. **Decreto n. 70.235, de 06 de março de 1972**. Brasília : Senado, 1972.

Brasil, Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Brasília : Senado, 1966.

BRASIL. Lei n. 5.869, de 11 de janeiro de 1973. **Código de Processo Civil**. Brasília : Senado, 1973.

BRASIL. Receita Federal. **Portaria PGFN n. 820 de 25 de outubro de 2004**.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 2. ed. São Paulo : Noeses, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. (Pres.), SOUZA, Priscila de. (Coord.) Curso de Especialização em Direito Tributário IBET. **Módulo Exigibilidade do Crédito Tributário**. São Paulo : Noeses, 2010.

CHAUÍ, Marilena. **Convite à Filosofia**. 13. ed. São Paulo : ABDR, 2009.

DINAMARCO, Candido Rangel. **Nova Era do Processo Civil**. São Paulo : Malheiros, 2004.

GRECCO, Marco Aurélio. **Dinâmica da Tributação** : Uma Visão Funcional. 2. ed. Rio de Janeiro : Forense, 2007.

HESSE, Konrad. **A Força Normativa da Constituição**. (Trad. Gilmar Ferreira Mendes) Porto Alegre : Sérgio Antonio Fabris Editor, 1991.

KELSEN, Hans, **Teoria Pura do Direito**. (Trad. João Baptista Machado) 5. ed. São Paulo : Martins Fontes, 1996.

LEAL, Rosemiro Pereira. **Teoria geral do Processo** : Primeiros Estudos. 8. ed. Rio de Janeiro : Forense, 2009.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 16. ed. Rio de Janeiro : Forense, 1996.

MELLO, Celso Antonio Bandeira. **Curso de Direito Administrativo**. 17. ed. São Paulo : Malheiros, 2004.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo : Noeses, 2006.

PAULSEN, Leandro. ÁVILA, Rena Bergmann. **Direito Processual Tributário. Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

ROSAS, Roberto. **Direito Sumular**. 13. ed. São Paulo : Malheiros, 2006.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional**. 19. ed. São Paulo : Malheiros, 2001.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A Prova no Direito Tributário**. São Paulo : Noeses, 2008.