

## **O CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE PELOS ÓRGÃOS JULGADORES ADMINISTRATIVOS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**

**Maria Cristina Lopes Victorino**

Procurador do Município de São Paulo

**RESUMO:** O presente trabalho trata do controle de constitucionalidade pelos órgãos julgadores administrativos no processo tributário. A hipótese de trabalho é a legitimidade do controle de constitucionalidade da lei tributária pelos órgãos administrativos julgadores, dada a ampliação das garantias constitucionais processuais no contencioso administrativo. O objetivo é verificar se o inciso LV do artigo 5º da Constituição Federal, que assegura aos litigantes em processo administrativo, e aos acusados em geral, o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes, confere aos órgãos julgadores administrativos, singulares ou colegiados, legitimidade para o controle de constitucionalidade. Nessa perspectiva, examina o regime jurídico constitucional do exercício das funções estatais, conquanto tais órgãos, inseridos que estão na estrutura orgânica de um poder do Estado, não podem desincumbir-se de suas atividades senão de acordo com a solução normativa que lhes dá a Constituição. Para melhor elucidar a hipótese e alcançar seu objetivo, também analisa o processo administrativo, sua conceituação e princípios norteadores, a competência dos órgãos julgadores administrativos e as correntes doutrinárias sobre o tema. Dessa análise, conclui que a ordem constitucional atual, de acordo com os princípios e regras que estabelece, não reconhece aos órgãos julgadores administrativos legitimidade para o controle de constitucionalidade, bem assim não reconhece a impossibilidade da discussão da inconstitucionalidade da lei tributária no âmbito do processo administrativo, como redução ou violação do direito à ampla defesa, porque atribuiu aos órgãos do Poder Judiciário essa competência.

**Palavras-chaves:** Processo administrativo tributário. Órgãos julgadores administrativos. Controle de constitucionalidade.

## 1 INTRODUÇÃO

É possível que o controle de constitucionalidade pelos órgãos julgadores administrativos constitua um dos temas mais controversos do processo administrativo tributário. O tema suscita discussões intensas porque o processo, no Estado Democrático de Direito, tornou-se um dos mais importantes instrumentos de garantia de direitos dos administrados em face da Administração Pública (BANDEIRA DE MELLO, Celso, 2005, p. 454), sobretudo pela ampliação das garantias constitucionais processuais no contencioso administrativo que vieram a lhe dar efetividade.

O surgimento de questões constitucionais no processo administrativo tributário é, por assim dizer, quase natural, quando se considera que a Constituição Federal traz em seu texto normas específicas e minuciosas sobre tributação. No entanto, adquire complexidade quando a controvérsia que se apresenta não tem origem na desconformidade da imposição tributária com a ordem legal, mas da lei tributária a que dá concreção à ordem constitucional, que introduz delicada questão sobre os limites da atuação dos órgãos julgadores administrativos.

Nessa perspectiva, o exame da matéria não pode ser feito sem a abordagem do regime jurídico constitucional do exercício das funções estatais, conquanto tais órgãos, inseridos que estão na estrutura orgânica de um poder do Estado, não podem desincumbir-se de suas atividades senão dentro dos rígidos moldes estabelecidos pelo mesmo Estado Democrático de Direito. No bojo do tema situam-se matrizes fundamentais da ordem constitucional que, com grandes reflexos no exercício do direito de defesa do contribuinte, vão desde a garantia do processo justo e de efetividade da Constituição, à divisão das funções constitucionais do Estado, ao sistema de controle constitucionalidade das leis.

O objetivo deste trabalho é verificar se o inciso LV do artigo 5º da Constituição Federal, ao declarar que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”, confere aos órgãos julgadores administrativos, singulares ou colegiados, legitimidade para o controle de constitucionalidade, no âmbito do processo administrativo.

No tratamento do tema, dividimos o trabalho em três partes. Na primeira, examinamos a organização do Estado e seus poderes, distinguindo as funções estatais e delimitando o modo de seu exercício. Na segunda, o processo administrativo, sua conceituação e princípios norteadores. Na terceira, a competência dos órgãos julgadores administrativos, as correntes doutrinárias formadas sobre o controle de constitucionalidade por esses órgãos e a crítica ao tema.

## **2 ORGANIZAÇÃO DO ESTADO E DE SEUS PODERES**

### **2.1 A ordenação jurídica do Estado e a divisão do poder estatal**

A doutrina costuma afirmar tradicionalmente que o Estado “é uma associação humana (*povo*), radicada em base territorial (*território*), que vive sob o comando de uma autoridade (*poder*) não sujeita a qualquer outra (*soberana*)” (FERREIRA FILHO, 2009, p. 49), sendo que seus elementos – *povo*, *território* e *poder* – só podem ser definidos juridicamente (FERREIRA FILHO, 2009, p. 49). Daí fixar que “o Estado, como organização jurídica de um povo em dado território, sob um poder supremo, para a realização do bem comum dos seus membros, pressupõe, de um lado, a ordenação jurídica do Estado-poder e, de outro, a do Estado-sociedade” (BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo, 2007, p. 27).

Na ordenação jurídica do Estado-poder sobrelevam as normas que lhe dão estrutura para atuar como autoridade suprema do Estado-sociedade, organizando seus órgãos, o modo de aquisição do poder e a forma de seu exercício, e limites de sua atuação, assegurando os direitos e garantias dos indivíduos; fixando o regime político e disciplinando os fins socioeconômicos do Estado (SILVA, 2009b, p. 43).

Essa ordenação é objeto da Constituição do Estado, que pode estruturar diferentemente o exercício do poder estatal: concentrado em um só órgão ou distribuído em vários órgãos. Nessa última hipótese, a repartição do exercício do poder se dá por um critério variável, em geral geográfico ou funcional, ou a combinação de ambos (FERREIRA FILHO, 2009,

p. 133-134). A divisão do poder pelo critério geográfico dá origem ao conceito de forma de Estado: unitário ou federal (SILVA, 2009a, p. 33). A divisão do poder em função do critério funcional, de sua vez, dá ensejo à repartição das funções estatais, por especialização de tarefas governamentais a órgãos especializados (SILVA, 2009a, p. 33). O modo como se estabelecem as relações entre esses órgãos, sob o ângulo de maior independência ou maior colaboração entre eles, é elemento caracterizador do regime de governo do Estado, v.g. o parlamentar e o presidencial (SILVA, 2009a, p. 44).

Muito embora o exercício do poder estatal seja dividido e distribuído a órgãos distintos por critérios variáveis, reconhece a doutrina ser ele uno, indivisível e indelegável, indicando, com poucas discrepâncias, que no mundo ocidental atual se desdobra em três funções: a legislativa, a administrativa e a jurisdicional (BANDEIRA DE MELLO, Celso, 2005, p. 26-27). Consistem elas, basicamente, na edição de regras gerais, abstratas e inovadoras da ordem jurídica, denominadas “leis” (função legislativa); na aplicação do direito aos casos concretos, para dirimir conflitos de interesse, mediante aplicação coativa da lei (função jurisdicional); e em resolver os problemas concretos e individualizados de acordo com as leis, aplicando-as, não se limitando, entretanto, à mera execução das leis, mas comportando prerrogativas que compreendem todos os atos e fatos jurídicos que não tenham caráter geral e impessoal, distinguindo-se, em função de governo, com atribuições políticas, colegislativas e de decisão, e função administrativa, com três missões básicas: intervenção, fomento e serviço público (função administrativa) (SILVA, 2009a, p. 43).

A mesma doutrina pontua que quer haja órgãos especializados ou não para desempenhar cada uma das três funções estatais, consubstanciam elas especialização de tarefas governamentais, disso resultando que sempre haverá distinção de funções, sejam elas exercidas por órgãos distintos, ou concentradas em um ou dois órgãos (SILVA, 2009b, p. 44).

Com efeito, a separação tripartida de poderes adotada no mundo ocidental atual, definida e divulgada por Montesquieu, segundo a qual cada uma das funções governamentais é atribuída a órgãos diferentes, que recebem a denominação das funções que exercem, foi construída com vistas a “impedir a concentração de poderes para preservar a liberdade dos homens contra abusos e tiranias dos governantes” (BANDEIRA DE MELLO, Celso, 2005, p. 27). Afirma-se, por disso, que a formulação não espelha critério científico de

classificação das funções do Estado, mas sim político (BANDEIRA DE MELLO, Celso, 2005, p. 27).

Atualmente, porém, as Constituições modernas, e assim também a Constituição Federal brasileira, não apresentam uma separação absoluta de funções entre os poderes, mas a atribuição de forma predominante de uma das três funções a cada um deles (BANDEIRA DE MELLO, Celso, 2005, p. 28). Na verdade, nem mesmo na concepção de seu formulador, o princípio da separação apresentava rigidez e correspondência exata entre poder e função, pois admitia a intervenção do chefe do Estado, pelo veto, no processo legislativo (FERREIRA FILHO, 2009, p. 137). Explica Carré de Malberg que, embora a doutrina de Montesquieu vise primordialmente a salvaguardar a liberdade civil, mediante a limitação dos poderes pela divisão das competências e especialização das funções, não são elas, sozinhas, suficientes para garanti-la, sendo necessário assegurar a liberdade das autoridades dos poderes, nas relações de umas com as outras. Para isso, é preciso que os três poderes, além de investidos de competências distintas e separadas, sejam, em sua constituição orgânica, independentes e iguais uns frente aos outros, de forma que se limitem e se detenham entre si, para que nenhum dos três possa ou venha a dominar os outros dois (Apud BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2006).

A consagração jurídica dessa formulação evoluiu para um sistema modernamente denominado “dos freios e contrapesos”, por meio do qual atribuindo-se a uns, embora restritivamente, funções que em tese corresponderiam a outros, promove-se um equilíbrio melhor articulado entre os Poderes. (BANDEIRA DE MELLO, Celso, 2005, p. 28). Na Constituição Federal brasileira, o mecanismo está declarado no artigo 2º e se abriga na cláusula de poderes “independentes e harmônicos entre si”.

A independência denota-se pela (a) investidura e permanência das pessoas nos respectivos poderes independentemente da vontade dos outros, (b) exercício das respectivas atribuições sem consulta aos outros, e (c) liberdade de organização dos respectivos serviços, observadas apenas as constitucionais e legais. Dessa forma, incumbe ao chefe do Executivo nomear e exonerar os ocupantes de cargos públicos vinculados a seus serviços, assim como ao Legislativo e Judiciário. Igualmente, a cada poder compete dispor sobre sua organização e funcionamento, editando regimentos e regulamentos. Já a harmonia entre os poderes se caracteriza pelo (a) mútuo respeito às prerrogativas e faculdades que

lhes são próprias, e (b) colaboração e controle recíproco que evita distorções e arbítrios. No direito constitucional positivo brasileiro, por exemplo, o Executivo participa do processo de edição de leis pela reserva de iniciativa e pelo veto, temperados pela faculdade conferida ao Legislativo de modificar o projeto por emenda ou rejeitá-lo. O Legislativo, sem interferir nos dois outros poderes, processa e julga o presidente da República, os ministros do Supremo Tribunal Federal e outras autoridades, nos crimes de responsabilidade. O Judiciário, sem influir no Legislativo ou Executivo, declara a inconstitucionalidade de leis e atos normativos, não as aplicando nesses casos (SILVA, 2009a, p. 44).

## **2.2 Os critérios de classificação das funções do Estado**

Dado que a distribuição das funções entre os poderes não é feita à vista de um critério científico, mas político, a doutrina propõe diferentes critérios jurídicos para caracterizá-las. Basicamente, porém, como bem sintetizado por Celso Antônio Bandeira de Mello (2005, p. 28-29), os critérios podem ser reduzidos a apenas dois, a saber:

Critério orgânico ou subjetivo, que reconhece a função através de quem a produz.

Critério objetivo, que leva em consideração a atividade em si mesma considerada, e apresenta a seguinte subdivisão: a) critério (objetivo) material ou substancial, que identifica a função a partir de elementos intrínsecos a ela: a função legislativa tipificada pela expedição de atos gerais e abstratos; a administrativa caracterizada pela concretude, ou por visar de modo direto e imediato à realização da utilidade pública; e a jurisdicional, por visar à solução de controvérsias jurídicas; b) critério (objetivo) formal, que distingue as funções a partir de suas características “de direito”, ou seja, dos atributos dedutíveis do tratamento normativo que lhes corresponda, ainda que, estas ou aquelas, apresentem entre si similitude material. Assim, seria próprio da função legislativa não apenas a generalidade e abstração, mas a inovação inicial da ordem jurídica; da administrativa, a de se desenvolver mediante comandos infralegais e excepcionalmente infraconstitucionais, no âmbito

de uma estrutura hierárquica; e da jurisdicional, a solução de controvérsias com força jurídica de definitividade.

Examinado o critério orgânico, colhe-se ser ele insuficiente, eis que não há separação absoluta de funções entre os poderes. Por esse critério, por exemplo, atos pertinentes à organização dos serviços do Legislativo seriam tidos como legislativos.

O critério objetivo material ou substancial que identifica a função pelo seu conteúdo essencial também não se apresenta satisfatório, “pois uma coisa é o que é por força da qualificação que o próprio direito lhe atribuiu, ou seja, pelo regime que lhe outorga e não por alguma causa intrínseca, substancialmente residente na essência do objeto” (BANDEIRA DE MELLO, Celso, 2005, p. 30-31). É o que ocorre em relação aos atos da função administrativa, a exemplo do regulamento, que não é atividade concreta.

Por tais razões, exsurge como mais adequado o critério objetivo formal, que caracteriza a função estatal tendo em conta os efeitos jurídicos que dela irradiam, independentemente do órgão de que promana ou de seu conteúdo material. Celso Antônio Bandeira de Melo (2005, p. 33) sufraga esse critério, anotando, entretanto, que os poderes praticam atos que não se enquadram, material ou formalmente, em nenhuma das três funções estatais, pelo que neles identifica a função política ou de governo, que assim se caracteriza por abranger atos de gestão da vida estatal que pressupõem decisões eminentemente políticas.

### **2.3 As funções do Estado e o processo**

O processo foi visto inicialmente como meio instrumental de atuação exclusivo do Poder Judiciário. Posteriormente, a partir da década de 1950, essa concepção sofreu alteração, passando o fenômeno processual a ser reconhecido pela doutrina como modo de exercício do poder estatal, isto é, como instrumento para o legítimo exercício do poder em todas as funções estatais (HARGER, 2008, p. 40-42).

Tal alteração teve por fundamento a constatação de que o ato decorrente da atuação estatal seja oriundo do Poder Legislativo, Executivo ou Judiciário, não surge do nada: entre as

normas constitucionais que disciplinam o exercício das respectivas funções e o ato que as concretiza, há um itinerário sequencial que lhe dá materialidade (BANDEIRA DE MELLO, Celso, 2005, p. 456). Esse itinerário é o processo, previamente delineado para atingir as finalidades previstas na Constituição.

Assim, com base nesse sentido amplo de processo, “pode-se fazer uma primeira classificação, separando-se, de um lado, o *processo legislativo*, pelo qual o Estado *elabora a lei*, e de outro, os processos *judicial e administrativo* pelos quais o Estado *aplica a lei*” (DI PIETRO, 2006, p. 598).

Nessa perspectiva é que o processo ganha relevância, como instrumento ou mecanismo que, ao lado da separação das funções estatais, se presta ao controle e contenção do poder estatal. Marcelo Harger denota que cada função estatal incute no *modus procedendi* algumas diferenças, em face das finalidades diversas que visam a atender. Adverte, no entanto, que entre elas subsiste um núcleo comum, decorrente do controle e contenção do poder estatal e se revela nos direitos e garantias constitucionais do processo e na estrutura e interação funcional dos institutos fundamentais consagrados na ordem constitucional (HARGER, 2008, p. 44-45). Abordaremos essas questões na próxima seção.

Por ora, é importante fixar que na ordem constitucional vigente, as funções estatais são distribuídas aos poderes orgânicos do Estado de forma predominante, mas não exclusiva, àquele que leva o seu nome, os quais desempenham, embora restritamente, funções que em tese são correlatas a outros, todas elas, típicas e atípicas, por intermédio do processo.

### **3 O PROCESSO ADMINISTRATIVO**

#### **3.1 A função administrativa e o processo**

A função administrativa, como já visto, é a que realiza em concreto todas as normas jurídicas. É atividade subordinada à lei, que se desenvolve por atos infralegais destinados a executar as finalidades nela descritas. À vista desse atributo, a concretude, existem



autores que negam distinção substancial entre a função administrativa e a função jurisdicional (FERREIRA FILHO, 2009, p. 247), o que não ocorre, conforme enunciamos no tópico anterior, quando examinadas sob o plano da eficácia.

Pois bem. A função jurisdicional é a que efetiva, em concreto, a ação legislativa, subsumindo a norma abstrata aos casos concretos nos quais a lei tenha sido violada ou se pretenda que tenha sido (BASTOS, 1978, p. 169). Tal função caracteriza-se essencialmente por três fatores: inércia, substitutividade e natureza declaratória (CÂMARA, 2007, p. 74).

Assim, e em que pese objetivarem, função administrativa e judicial, a aplicação da lei, e de terem em comum o processo como veículo condutor de concretização de seus atos, há diferenças entre elas, que impregnam o processo, criando distinções, em razão mesmo dos fatores essenciais que as caracterizam. Vejamos:

O processo judicial inicia-se somente por provocação do interessado (autor), que pleiteia ao Estado-juiz a tutela jurisdicional (proteção de um direito subjetivo ou posição jurídica de vantagem) em face de outro (réu). A relação jurídica tem, assim, uma configuração tríplice: Estado, autor e réu (DI PIETRO, 2006, p. 599). O Estado não funciona como parte interessada, mas como parte equidistante, substituindo-se à vontade das partes que não se lograram autocomporem (CÂMARA, 2007, p. 69).

O processo administrativo instaura-se por provocação do interessado ou por iniciativa da própria Administração. A relação jurídica é, pois, bilateral: de um lado o administrado e, de outro, a Administração, que ao decidir não age como terceiro estranho à controvérsia, mas como parte que atua no próprio interesse. (DI PIETRO, 2006, p. 599).

Da condição de parte interessada decorrem ainda duas características distintivas: a não aplicação do princípio da sucumbência e a solução das controvérsias sem definitividade. Essa última é atributo que ostentam somente as decisões proferidas em última instância pelo Judiciário, sendo essa a distinção fundamental entre a função legislativa e a judicial (DI PIETRO, 2006, p. 599). Além disso, os atos administrativos podem ser revistos e

modificados (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 1963; 1969), diferentemente do que ocorre com o ato jurisdicional, que se torna imutável quando esgotados os recursos cabíveis.

Nessas condições, é de ver-se que ainda que no âmbito do processo administrativo o Poder Executivo pratique atividade que tem natureza jurídica substancialmente jurisdicional, decidindo pretensões dos administrados, aplicando o direito, o exercício dessa função atípica, não tem o condão de transmutar o processo, igualar os julgadores e as partes.

### **3.2 Processo e procedimento**

A doutrina afirma que o fenômeno da processualidade no âmbito administrativo tem despertado pouca atenção dos autores e não tem merecido os estudos teóricos necessários à sua compreensão e sistematização metodológica (MEIRELLES, 2004, p. 660). Nesse contexto, os autores divergem sobre a terminologia representativa do fenômeno da processualidade no âmbito administrativo: processo ou procedimento.

Alguns autores negam a utilização do termo “processo”, asseverando que sua utilização deve ser empregada estritamente na esfera judicial, reservando o uso do vocábulo “procedimento” para a esfera administrativa (CASTRO, 2008, p. 34-59).

Outros admitem a utilização do termo processo, qualificando processos administrativos propriamente e impropriamente ditos, sendo a litigância o fator que distingue um do outro (MEIRELLES, 2004, p. 658).

Outros autores, por fim, entendem que a terminologia adequada é processo, que não existe apenas em casos contenciosos, mas na produção de qualquer tipo de ato administrativo, pelo que pode o processo desdobrar-se apenas na vida interna da Administração (BANDEIRA DE MELLO, Celso, 2005, p. 456 e 465; DI PIETRO, 2006, p. 600).

De nossa parte, estamos com os últimos, não só porque já se demonstrou a existência de uma processualidade ampla, associada a cada função estatal, mas também porque processo

é o termo adotado pela própria Constituição Federal, em diversos dispositivos: incisos LV e LXXII do artigo 5º, XXI do artigo 37 e I do parágrafo 1º do artigo 41.

### 3.3 Processo administrativo tributário

A polêmica doutrinária sobre o fenômeno da processualidade no âmbito administrativo reproduz-se entre tributaristas, sendo relevante observar que o legislador do Código Tributário Nacional usou os termos indistintamente: no inciso III do artigo 151, empregou o conceito *processo tributário administrativo* e, no artigo 142, utilizou *procedimento administrativo*.

Isso posto, iniciamos por dizer que a relação jurídica que anima o processo, como é certo, decorre da obrigação tributária, que se forma em três etapas: “(a) a de exercício de competência, que se expressa na instituição da lei tributária; (b) a de verificação fática da descrição contida em lei – ou em outras palavras, da ocorrência *in concreto da hipótese de incidência*; e (c) a da *formação de um título*, dotado de exigibilidade, que define e delimita materialmente o direito do Estado ao tributo” (BOTTALLO, 2009, p. 19).

A formação do mencionado título, que é o lançamento, tem conceituação legal no artigo 142 do Código Tributário Nacional, de acordo com o qual é o ato privativo da autoridade administrativa, vinculado e obrigatório, que constitui o crédito tributário, mediante procedimento administrativo tendente a: a) verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente; b) determinar a matéria tributável; c) calcular o montante do tributo devido; d) identificar o sujeito passivo; e, e) propor a aplicação da penalidade cabível. Na lição de Aliomar Baleeiro, lançamento é:

[...] ato jurídico administrativo vinculado e obrigatório, de individuação e concreção da norma tributária ao caso concreto (ato aplicativo), desencadeando efeitos confirmatórios-extintivos (no caso de homologação do pagamento) ou conferindo exigibilidade ao direito de crédito que lhe é preexistente para fixar-lhe os termos e possibilitar a formação do título executivo. (2008, p. 784)

Paulo de Barros Carvalho (2008, p. 423) e Roque Antônio Carraza (2008, p. 430) também definem lançamento como ato jurídico administrativo, e não procedimento. Como ato

jurídico administrativo que é, o lançamento pode ser tido por nulo ou anulável, a depender do defeito que o macula (BANDEIRA DE MELLO, Celso, 2005, p. 453-459). Todavia, a partir da regular notificação do sujeito passivo, o lançamento torna-se definitivo e só pode ser alterado pela Administração nas hipóteses do artigo 145 do Código Tributário Nacional: em razão da impugnação do sujeito passivo, de recurso de ofício ou de iniciativa de ofício, nos casos do artigo 149 do mesmo Código (BALEEIRO, 2008, p. 783).

Processo ou procedimento, há consenso doutrinário sobre o fato de ser a etapa que antecede o lançamento interna ou oficiosa, e a que o sucede, externa ou contenciosa. Quanto a esta, é uniforme o entendimento de que só se inicia com a impugnação do contribuinte. A impugnação, quer tenha em vista aspectos formais ou materiais do lançamento, tem como fundamento “a violação de um direito subjetivo do contribuinte, produzida pela desconformidade entre o ato do lançamento ou a previsão da sanção, abstratamente previstos pela lei, e sua aplicação ao caso concreto” (RIBAS, 2008, p. 58).

O objeto do processo é, pois, a pretensão à revisão ou anulação do lançamento, que provoca um pronunciamento final da Administração Pública acerca da validade jurídica ou não dos atos de seus agentes (HARADA, 2010, p. 549).

Examinado segundo a teoria geral do processo administrativo brasileiro, formulada por Hely Lopes Meirelles (2004, p. 673), o processo administrativo tributário, enquanto espécie do gênero processo administrativo, classifica-se sob as modalidades “de *controle* (processos de lançamento e de consulta), de *outorga* (processos de isenção) e de *punição* (processos por infração fiscal)” (2004, p. 672). Na definição de Paulo de Barros Carvalho, o processo administrativo tributário é:

[...] sucessão de atos tendentes a exercitar o controle de validade do lançamento, da multa, da notificação de qualquer deles ou de ambos, a fim de que a atividade desenvolvida pela Administração Pública realize, de plano, aquela peremptória afirmação do notável publicista: *administrar é aplicar a lei de ofício*. (1979, p. 280)

O processo desenvolve-se no âmbito de cada ente tributante, nos termos da respectiva lei de regência – federal, estadual ou municipal – (DERZI, 2008, p. 841), dada a natureza administrativa da matéria, em respeito à autonomia de seus serviços (art. 18 da CF). Daí

que a competência da autoridade administrativa responsável para apreciar as impugnações e recursos pode vir diferentemente estabelecida, por órgãos singulares ou coletivos, estruturados hierarquicamente ou divididos em instâncias para efeitos recursais, com competências de diferentes graus. (RIBAS, 2008, p. 122)

Caso inexista lei específica, é forçosa a instauração de procedimento externo, conquanto a Constituição Federal assegura a todos o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder (art. 5º, XXXIV, “a”) e aos litigantes em processo administrativo, e aos acusados em geral, o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes (art. 5º, LV). Esses direitos e garantias constitucionais ao processo são considerados obrigatoriamente vigentes, pelo que se o contribuinte provocar a manifestação do Poder Público, deve-lhe ser assegurado o devido processo legal, com a ampla defesa e o contraditório que lhe são consectários (BANDEIRA DE MELLO, Celso, 2005, p. 478-479).

Ocorre, entretanto, que a conduta do Poder Público, em matéria de processo administrativo tributário, não sofre a influência apenas desses dois preceptivos constitucionais, pois existem outras normas jurídicas – princípios e regras –, que lhes são de observância obrigatória, exista ou não lei específica do ente tributante. Sem espaço neste trabalho para referir com mais precisão a teoria jurídica sobre princípios jurídicos, basta-nos a noção que foi muito bem resumida por Marcelo Harger e que deixa bastante clara essa obrigatoriedade:

São normas positivadas ou implícitas no ordenamento jurídico, com grau de generalidade e abstração elevado e que, em virtude disso, não possuem hipóteses de aplicação predeterminadas, embora exerçam um papel de preponderância em relação às demais regras, que não podem contrariá-las, por serem as vigas mestras do ordenamento jurídico e representarem os valores positivados fundamentais da sociedade (2008, p. 15).

Com efeito, o direito, como qualquer outra ciência, submete-se a princípios norteadores de todo seu desenvolvimento, os quais orientam a interpretação dos institutos que integram seu campo de atuação. Impende, pois, examinar os principais princípios constitucionais do direito processual e do direito administrativo aplicáveis ao processo administrativo tributário, que é processo, mas também administrativo.

### 3.3.1 Princípios constitucionais do direito processual

Os mais relevantes princípios processuais expressos estão previstos na Constituição Federal sob a forma de garantia dos cidadãos, como de resto é a técnica legislativa que vem sendo empregada nas Constituições modernas do ocidente (HARGER, 2008, p. 76). Destacam-se entre eles os seguintes, aplicáveis ao processo administrativo e ao judicial: (a) isonomia (art. 5º, *caput* e inc. I), (b) acesso ao Judiciário (art. 5º, XXXV), (c) juiz natural (art. 5º, XXXVII e LIII), (d) devido processo legal (art. 5º, LIV), (e) contraditório, ampla defesa e duplo grau de jurisdição (art. 5º, LV), (f) proibição de prova ilícita (art. 5º, LVI), (g) publicidade (art. 5º, LX), e (h) motivação e fundamentação das decisões (art. 93, IX e X).

Afirma a doutrina que o mais importante dos princípios constitucionais é o do devido processo legal porque, na verdade, é causa de todos os demais (CÂMARA, 2007, p. 33). O princípio exige processo formal e regular, com rito adequado, para que sejam atingidas a liberdade e a propriedade dos indivíduos (BANDEIRA DE MELLO, Celso, 2005, p. 103). Antes, porém, de serem efetivamente atingidas, no processo judicial ou administrativo, deve ser assegurado o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes. A ampla defesa consiste, em suma, no direito à resistência em relação a pretensões opostas de outrem (HARGER, 2008, p. 137), que se traduz pela garantia de contestar e de produzir provas. O contraditório, de sua vez, compreende o direito de informação e o direito de reação: a garantia de conhecimento dos fatos, argumentos e documentos apresentados no processo assegura, ao interessado, o direito de contrapor-se (HARGER, 2008, p. 142).

O devido processo legal, entretanto, não se tem plenamente atendido se a ele não for acrescido o elemento da igualdade ou isonomia, garantidor de tratamento equilibrado entre os sujeitos do processo, exprimindo a ideia de processo justo (CÂMARA, 2007, p. 42).

O princípio inclui em si ainda o pleno acesso à justiça, que constitui o próprio fundamento do direito de ação (CAIS, 2009, p. 82), e assegura “a todo aquele que se sentir lesado ou ameaçado em seus direitos o acesso a órgãos judiciais” (CÂMARA, 2007, p. 48).

Outro princípio que se deduz do devido processo legal é o do juiz natural, que apresenta um tríplice significado: a) somente a lei pode instituir o órgão julgador e estabelecer sua competência; b) o juízo deve ser preexistente ao fato objeto do processo; e, c) deve haver uma ordem taxativa de competência (HARGER, 2008, p. 153).

O princípio da motivação e fundamentação das decisões é também consectário do mesmo princípio, porque não se viabilizaria recurso eficiente se não houvesse obrigatoriedade de explicitação dos fundamentos normativo e fáticos da decisão.

### **3.3.2 Princípios constitucionais do direito administrativo**

Além dos princípios constitucionais processuais, o processo administrativo tributário, por se desenvolver perante a Administração Pública, deve atender aos princípios do artigo 37, *caput* da Constituição Federal: legalidade, impessoalidade, moralidade e eficiência.

O princípio da legalidade previsto no artigo 5º, II, da Constituição Federal ganha, no artigo 37, a qualidade de *legalidade administrativa*, e, no artigo 150, I, o caráter de *estrita legalidade em matéria tributária* (CAIS, 2009, p. 227). Em matéria tributária, pois, todo ato administrativo é vinculado, os de lançamento, fiscalização, apuração e julgamento.

O princípio da impessoalidade exprime o dever da Administração de tratar a todos os administrados sem discriminações (CAIS, 2009, p. 229).

O princípio da moralidade exige que a Administração e seus agentes atuem na conformidade dos princípios éticos, com lealdade e boa-fé. (BANDEIRA DE MELLO, Celso, 2005, p. 107).

O princípio da eficiência obriga a Administração a “adotar formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados” (CAIS, 2009, p. 235).

### 3.3.3 Princípios específicos do processo administrativo

A doutrina, via de regra, arrola cinco princípios específicos do processo administrativo: da legalidade objetiva, da oficialidade, do informalismo, da verdade material e da garantia da defesa, todos derivados dos princípios de direito constitucional, processual e administrativo. Hely Lopes Meirelles (2004, p. 661-664) assim os descreve:

legalidade objetiva: todo processo deve ser iniciado com base numa norma legal específica, visando amparar o contribuinte e o interesse público na defesa da norma objetiva;

oficialidade ou propulsão: instaurado o processo, de ofício ou por provocação do contribuinte, à Administração compete a sua movimentação até a decisão final;

informalismo: dispensa exigências formais excessivas e formas rígidas, reclamando apenas formalidades essenciais à obtenção da certeza jurídica e à segurança do processo;

verdade material: faculta à Administração valer-se de qualquer prova lícita de que tenha conhecimento, trazendo-a aos autos; de conhecer de provas novas, até o julgamento final; e de buscar a verdade material, em contraste com a verdade formal;

garantia de defesa: abrange a observância do rito adequado; a cientificação do processo; a oportunidade de contradizer, produzir provas, acompanhar os atos de instrução e interpor recursos. Contém, ainda, o direito do contribuinte de ver seus argumentos apreciados pela Administração, que tem o dever jurídico de considerar detidamente as razões apresentadas (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 2004).

Conclui-se, assim, que o processo administrativo tributário consubstancia-se na sucessão dos atos tendentes a executar o controle de validade da imposição tributária, realizado pelos órgãos administrativos julgadores, que em sua atividade substancialmente jurisdicional, exercida à vista da impugnação do sujeito passivo, exista ou não lei



específica do ente tributante, deve obediência aos princípios constitucionais processuais e administrativos. A competência desses órgãos exige um exame em separado, que se segue.

## **4 COMPETÊNCIA DOS ÓRGÃOS JULGADORES**

### **4.1 Controle de legalidade**

Do que dissemos na seção antecedente, é possível extrair a competência dos órgãos julgadores, singulares ou colegiados: o controle de validade do lançamento, da multa e da notificação, ou seja, o exame de legalidade e de mérito administrativo.

A impugnação ou reclamação e os recursos nos quais o contribuinte deduz sua defesa compõem, juntamente com outros, os recursos administrativos que, em sua acepção ampla, abarcam todos os meios hábeis a propiciar o reexame da decisão interna da Administração (MEIRELLES, 2004, p. 647). São eles expressão do *controle administrativo*, que consiste na faculdade de vigilância, orientação e correção que o Executivo exerce sobre suas atividades, visando a mantê-las dentro da lei, para que a atividade pública em geral realize-se com legitimidade e eficiência (MEIRELLES, 2004, p. 644).

Por controle de legalidade ou legitimidade entende-se a verificação da conformidade do ato ou procedimento administrativo com as normas legais que o regem. Consideram-se nessa verificação desde as normas constitucionais de regência, até as instruções normativas (MEIRELLES, 2004, p. 642).

Exatamente do âmbito de abrangência desse controle e sua natureza jurídica, em contraponto com o direito de ampla defesa do contribuinte, surgiu a grande polêmica sobre a competência dos órgãos julgadores administrativos tributários, que é objeto deste trabalho: o controle da constitucionalidade das leis tributárias e dos atos administrativos que lhe dão concreção, nos casos em que a pretensão de anulação da imposição tributária manifestada pelo contribuinte vem fundamentada na sua inconstitucionalidade.

## 4.2 Controle de constitucionalidade

O tema é complexo. Sobre ele se manifesta a doutrina consolidando duas posições antagônicas entre mestres e expoentes do direito tributário e do direito administrativo: uma que entende ser possível esse controle, e outra que não. Vejamos os respectivos argumentos.

Em primeiro lugar, é importante ressaltar que ambas correntes debatem o controle de constitucionalidade em relação apenas às autoridades administrativas que desempenham atividades substancialmente jurisdicionais. Para ambas, no desempenho da atividade administrativa típica, esse controle é inadmissível.

A corrente que defende a impossibilidade desse controle ampara-se na (a) falta de competência dos órgãos julgadores, por ser o Poder Judiciário o órgão estatal qualificado como apto, pelo ordenamento constitucional, para realizar o controle de constitucionalidade; (b) especialização da atividade administrativa, de aplicação da lei de ofício, que não comporta a atividade de julgar a lei; (c) presunção de constitucionalidade das leis, que somente se afasta com o reconhecimento de vício pelo Poder Judiciário; (d) impossibilidade de uniformização de decisões divergentes sobre um mesmo dispositivo de lei, com prejuízo à garantia da unidade do sistema jurídico, tarefa reservada ao Supremo Tribunal Federal, que é o guardião da Constituição; (e) impossibilidade do Poder Executivo submeter a decisão ao Poder Judiciário, dada a definitividade da decisão em relação a ele (coisa julgada administrativa).

A corrente que defende a possibilidade sustenta que: (a) a competência da autoridade administrativa resulta implícita na atividade substancialmente jurisdicional, de certo modo idêntica à própria do Poder Judiciário; (b) inexistente monopólio do Judiciário quanto ao reconhecimento de inconstitucionalidade, o que é reconhecido pela doutrina e jurisprudência; (c) o direito à ampla defesa é reduzido e violado pelo não conhecimento da matéria pelo órgão julgador e pela ausência do exame das razões deduzidas; (d) o pedido do contribuinte não é de declaração de inconstitucionalidade da lei, mas de sua não

aplicação ao caso concreto; (e) o dever de obediência da autoridade administrativa, como servidora da lei, é em face da Constituição, em razão do que deve fazer prevalecer a lei não inconstitucional.

### **4.3 Crítica ao tema**

Os argumentos de ambas correntes repousam numa só questão central: o monopólio ou não da competência do Poder Judiciário para o controle de constitucionalidade, sendo todos os demais desdobramentos dela. Mesmo a tese de violação ao direito de ampla defesa e do dever de observância ao princípio da supremacia da Constituição, se colocam, diferentemente, a partir da resposta à seguinte pergunta: a Constituição Federal, ao assegurar o contraditório e a ampla defesa no processo administrativo, conferiu aos órgãos julgadores do Poder Executivo legitimidade para o controle de constitucionalidade da lei tributária?

A nós parece que para uma resposta adequada e suficiente, mais importante que dissecar as funções estatais administrativa e jurisdicional, para distingui-las e conhecer-lhes as diferenças e similitudes, é ver que são manifestações do poder soberano do Estado, uno e indivisível, sendo certo que todas as manifestações desse poder, seja qual for a função que esteja sendo exercida, deve-se subsumir aos princípios norteadores da organização do Estado (CÂMARA, 2007, p. 68).

Não há dúvida que o controle de constitucionalidade é mecanismo de correção, de verificação da compatibilidade entre uma lei ou ato infraconstitucional e a Constituição, e que, uma vez caracterizada a incompatibilidade, a própria Constituição provê o conjunto de medidas que visam à sua superação (BARROSO, 2006. p. 1), por meio de diversas formas: (a) o controle por via incidental ou difuso, na disciplina do cabimento do recurso extraordinário, da qual decorre a inequívoca possibilidade de declaração de inconstitucionalidade por juízes e tribunais (art. 102, III); (b) o controle principal e concentrado, por ação direta de inconstitucionalidade e constitucionalidade, de competência do Supremo Tribunal Federal, quando se trata de lei ou ato normativo federal

ou estadual, em face da Constituição Federal (art. 102, I); e (c) a arguição de descumprimento de preceito fundamental (art. 102, § 1º).

Ocorre, entretanto, que a mesma Constituição reservou aos Poderes Executivo e Legislativo o exercício de papel relevante nesse controle (BARROSO, 2006. p. 67). Ao Executivo, atribuindo o poder de veto (art. 84, V) e a legitimação ativa para propositura de ação direta (art. 103, I e V). Ao Legislativo, pela rejeição de veto (art. 57, § 3º, IV), pela legitimação ativa para propositura de ação direta pelas respectivas Mesas (art. 103, II a IV), pelo pronunciamento da Comissão de Constituição e Justiça no processo de elaboração de leis (art. 58) e pela aprovação de emenda constitucional superadora da interpretação fixada pelo Supremo Tribunal Federal a uma norma constitucional (BARROSO, 2006. p. 72-75).

Nesse panorama, constata-se que no sistema estabelecido para o controle de constitucionalidade delineiam-se as técnicas do mecanismo dos freios e contrapesos, por meio de interferências e controles recíprocos, ora de correção propriamente dita (via direta ou incidental) e ora de fiscalização (veto, rejeição do veto, legitimação ativa, etc.). O mecanismo vem disposto em regras de competência expressas e, para os fins aqui visados, destaca-se a competência do Poder Judiciário, como órgão estatal qualificado para realizar o controle de constitucionalidade concentrado e incidental difuso.

Verifica-se, assim, que a legitimidade do controle de constitucionalidade está correlacionada com dois princípios fundamentais do Estado constitucional: o da democracia e o da separação de poderes (BARROSO, 2006. p. 58), de sorte que tal controle e o seu desempenho deverão ser realizados em atenção a esses princípios, sob pena de sua violação.

Assim, no choque entre o princípio do contraditório e da ampla defesa assegurado no processo administrativo, com a regra constitucional de competência que legitima o Poder Judiciário para o controle de constitucionalidade das leis, deve prevalecer esta, porquanto, as regras constitucionais têm preferência sobre princípios constitucionais; as regras, como padrão geral, não devem ser ponderadas: estabelecem desde logo os efeitos que pretendem produzir, prescrevendo condutas determinadas e específicas (BARCELLOS, 2003, p. 70-106).

Essas conclusões não se chocam com a jurisprudência da Suprema Corte sobre o tema. Ao contrário, porque também vem ela assentada no princípio da harmonia dos poderes, no respeito às prerrogativas e faculdades que são próprias das chefias do Poder Executivo e do Legislativo. Nas decisões em que o Tribunal reconheceu à chefia de Poder a possibilidade de descumprir lei inconstitucional, ou seja, de não lhe dar aplicação, viu esse proceder como expressivo do compromisso político assumido no momento da posse: o de guardar especial observância à Constituição Federal no desempenho de suas funções constitucionais (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 1966; 1967; 1980).

Nessas decisões, admitiu-se que entre a ausência de poder para declarar a inconstitucionalidade da lei e o dever de cumprir lei inconstitucional, existe distinção fundamental, correndo o chefe de Poder, todavia, o risco de, com o propósito de cumprir a Constituição, não observar lei que deva ser observada. Ademais, nos julgados reconheceu-se ser legítimo o poder de tão só determinar aos seus órgãos que deixassem de aplicar a lei administrativamente, ficando, todavia, sujeito ao controle do Poder Judiciário e à responsabilização dos prejuízos advenientes dessa recusa, se ele entender que inexistente a pretendida inconstitucionalidade.

Não obstante, deve-se considerar que essa jurisprudência foi firmada anteriormente à Constituição Federal de 1988, que trouxe um conjunto amplo de inovações ao sistema de controle de constitucionalidade que, somado às alterações promovidas pelas Emendas Constitucionais ns. 3, de 17 de março de 1993, e 45, de 8 de dezembro de 2004, delineia um quadro normativo totalmente diverso. Atualmente, todos os agentes políticos que, ao tomarem posse, assumem o compromisso de cumprir e fazer cumprir a Constituição Federal, têm legitimação para provocar o controle do Supremo Tribunal Federal: o presidente da República, os governadores de Estado e o Poder Legislativo federal e estadual, por meio das respectivas Mesas, por via de ação direta; os prefeitos e o Legislativo Municipal, por meio da arguição de descumprimento de preceito fundamental, com a possibilidade, inclusive, em todos os casos, de obtenção de medida cautelar para suspensão da eficácia da lei.

Com efeito, na única decisão em que o Supremo Tribunal Federal abordou a questão sob a égide da Constituição de 1988 em sua redação original, e dizemos abordou porque esse

não era o objeto da ação, o relator Ministro Moreira Alves mencionou que a possibilidade de descumprimento de lei pelas chefias dos poderes Executivo e Legislativo já vinha sendo questionada, em face do alargamento da legitimidade ativa na ação direta de constitucionalidade (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 1993).

De toda sorte, constata-se que a jurisprudência formada no Supremo Tribunal Federal reconhece ser legítima a não aplicação da lei, ao fundamento da inconstitucionalidade, pelo chefe de poder, e não por órgão de sua estrutura orgânica.

A respeito do tema, é de relevância recordar que na jurisprudência da Suprema Corte há entendimento sumulado que admite como legítima a recusa, por parte de órgãos não jurisdicionais, à aplicação da lei considerada inconstitucional, como vem expresso na Súmula n. 347, aprovada em sessão plenária de 13 de dezembro de 1963, que enuncia: “O Tribunal de Contas, no exercício de suas atribuições, pode apreciar a constitucionalidade das leis e dos atos do Poder Público”. A respeito dessa súmula, no entanto, cabem duas ponderações.

A primeira: à época em que editada, o Supremo Tribunal Federal fazia distinção entre a declaração de inconstitucionalidade da lei e a não aplicação da lei inconstitucional, distinção que hoje não mais prevalece, à vista da jurisprudência que se formou posteriormente, no sentido de que o afastamento da incidência da lei, no todo em parte, equivale à própria declaração de inconstitucionalidade (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 1999; 2007; 2009). Essa jurisprudência integra os precedentes que deram origem a Súmula Vinculante n. 10.

A segunda: há uma decisão do Supremo Tribunal Federal suspendendo os efeitos de ato do Tribunal de Contas da União nela fundamentada. Trata-se da decisão liminar proferida pelo relator Ministro Gilmar Mendes no Mandado de Segurança n. 25.888/DF, deferindo a medida para suspender os efeitos de ato daquela Corte de Contas alicerçado em anterior decisão sua, que havia declarado a inconstitucionalidade de dispositivo da Lei n. 9.478/97. O Ministro, ao deferir a liminar, considerou que a súmula tinha sido aprovada num contexto constitucional totalmente diferente do atual, e a própria evolução do sistema de controle de constitucionalidade no Brasil, verificada desde então, estava a demonstrar a necessidade de se reavaliar sua subsistência, em face da ordem constitucional instaurada

com a Constituição de 1988. Até a data de conclusão deste trabalho, não havia sido proferida decisão de mérito da ação.

Registra-se, assim, que num juízo de probabilidade da existência do direito alegado, próprio das decisões cautelares, acolheu-se a alegação de não ser legítima a recusa, por parte de órgãos não jurisdicionais, à aplicação da lei por ele considerada inconstitucional, o que, de resto, é bastante significativo.

Essa decisão é trazida apenas em reforço à conclusão que chegamos: os órgãos julgadores administrativos tributários, quando exercem o controle de validade da imposição tributária, não têm competência e, portanto, legitimidade para realizar o controle de constitucionalidade da lei tributária.

De outra parte, podem e devem acolher pedido de anulação da imposição tributária quando a lei que lhe dá concreção: (a) tenha sido declarada inconstitucional pelo Poder Judiciário em controle concentrado ou abstrato (art. 102, § 2º, da CF); (b) tenha sua execução suspensa pelo Senado Federal, na forma do inciso X do artigo 52 da Constituição Federal; e (c) enquanto prevalecer a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal nesse sentido, quando o chefe do Poder Executivo editar ato determinando a não aplicação da lei no âmbito da Administração Pública. Afora dessas hipóteses, sua atuação no processo não é legítima.

À vista dessa conclusão, relativamente ao direito de ampla defesa, afasta-se sua redução ou violação: a pretensão que envolver inconstitucionalidade de lei deve ser deduzida perante o Poder Judiciário, sendo inadequada a via administrativa.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Logo no início deste trabalho, indicamos que o tema era controverso, porque em seu bojo situam-se as matrizes fundamentais da ordem constitucional, e, de fato, foi o que se viu.

Com efeito, a Constituição Federal, enquanto lei fundamental da sociedade e do Estado, regula o exercício do poder pelo Estado e assegura os direitos e garantias dos indivíduos

que o compõem. Distribui funções especializadas a seus poderes orgânicos, Executivo, Legislativo e Judiciário de forma predominante, mas não exclusiva, para tornar efetiva a independência e harmonia entre eles e também para que se limitem e se detenham entre si, objetivando, em última análise, garantir os direitos e liberdades fundamentais dos indivíduos. Assim, obriga a todos, órgãos supremos do Estado e indivíduos, a exercerem poderes e direitos, em conformidade com o que estabelece.

Assim, de um lado, o Poder Executivo, no âmbito do processo administrativo tributário, no qual legitima o exercício do poder estatal de definir e delimitar materialmente o direito do Estado ao tributo, deve desenvolver a atividade administrativa de acordo com a solução normativa que lhe dá a Constituição, e, ao julgar a impugnação ou recurso do contribuinte, atender aos princípios constitucionais de organização do Estado, do direito processual e do direito administrativo. De seu turno, o contribuinte deve servir-se das garantias e dos instrumentos de defesa pela mesma Constituição dispostos.

Postas em confronto Constituição e lei tributária, a discussão processual desloca-se para a esfera judicial, porque é nela que a própria Constituição determina que deva ocorrer.

A ordem constitucional atual, portanto, de acordo com os princípios e regras que estabelece, não reconhece aos órgãos julgadores administrativos legitimidade para o controle de constitucionalidade. Não reconhece, também, a impossibilidade de discussão da inconstitucionalidade da lei tributária no âmbito do processo administrativo, como caracterizadora de redução ou violação do direito a ampla defesa, porque atribuiu aos órgãos do Poder Judiciário competência para o controle de constitucionalidade de leis.



# **THE CONSTITUTIONALITY CONTROL BY THE ADMINISTRATIVE COURTS IN TAX PROCEEDING**

**Maria Cristina Lopes Victorino**

**ABSTRACT:** The present paper deals about the constitutionality control by the administrative courts in tax proceeding. The working hypothesis is the legitimacy of that constitutionality control of tax law by the administrative courts, given the expansion of the constitutional procedural safeguards in administrative litigation. The objective is to verify if the item LV of the Article 5 of the Federal Constitution, which guarantees to the litigants in administrative proceedings and defendants in general contradictory and full defense, with the means and resources inherent to it, gives the administrative courts, individuals or collegiates, legitimacy to control the constitutionality. From this perspective, it examines the legal constitutional rules to exercise the state functions, although these courts, which are inserted in the organizational structure of state power, can only carry out their activities in accordance with the normative solution given by the Constitution. To further elucidate the hypothesis and reach its objective, it also examines the administrative proceeding, its concept and guiding principles, the jurisdiction of the administrative courts and doctrinal currents on the subject. From that analysis, it concludes that the current constitutional order, in accordance with the principles and rules it establishes, does not recognize the legitimacy of constitutionality control by administrative courts, as well as does not recognize the impossibility of discussing the unconstitutionality of the tax law in the administrative proceeding, as a reduction or violation of the right to legal defense, as it assigned to the organs of the Judiciary that power.

**Keywords:** Administrative tax proceeding. Administrative courts. Constitutionality control.

## REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed., 21. tir. rev. e compl. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. *Princípios gerais de direito administrativo*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. v. 1.

BARCELLOS, Ana Paula de. Alguns parâmetros normativos para a ponderação constitucional. In: BARROSO, Luis Roberto (Org.). *A nova interpretação constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 49-118.

BARROSO, Luis Roberto. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 1978.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Curso de processo administrativo tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. [1963]. *Sumula 346*. A Administração pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos. Data de aprovação: Sessão Plenária de 13 de dezembro de 1963. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula>>. Acesso em: 07 abr. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. [1966]. *Recurso em Mandado de Segurança n. 14.136/ES*. Recorrente: Nélio Faria Espíndula e Outros. Recorrido: Estado do Espírito Santo. Relator: Ministro Antonio Villas Boas. Brasília, DF, 30 de novembro de 1966. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/pesquisarInteiroTeor.asp>>. Acesso em: 07 abr. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. [1967]. *Mandado de Segurança n. 16.003/DF*. Requerente: Hidelbrando de Araújo Goes e Outros. Requerido: Presidente da República. Relator: Ministro Prado Kelly. Brasília, DF, 20 de outubro de 1967. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/pesquisarInteiroTeor.asp>>. Acesso em: 07 abr. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. [1969]. *Sumula 473*. 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. Data de aprovação; Sessão Plenária de 03 de dezembro de 1969. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula>>. Acesso em: 07 abr. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. [1980]. *Representação n. 980/SP*. Representante: Procurador-Geral da República Representado: Governador do Estado de São Paulo. Relator: Ministro Moreira Alves. Brasília, DF, 19 de setembro de 1980. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/pesquisarInteiroTeor.asp>>. Acesso em: 07 abr. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. [1993]. *Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 221/DF*. Requerente: Procurador-Geral da República. Requerido: Presidente da República. Relator: Ministro Moreira Alves. Brasília, DF, 22 de outubro de 1993. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/pesquisarInteiroTeor.asp>>. Acesso em: 07 abr. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. [1999]. *Recurso Extraordinário n. 240.096/RJ*. Recorrente: Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. Recorrida: Nelina de Sousa Calil. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Brasília, DF, 21 de maio de 1999. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/pesquisarInteiroTeor.asp>>. Acesso em: 07 abr. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. [2004]. *Mandado de Segurança n. 24.268/MG*. Impetrante: Fernanda Fiuza Brito. Impetrado: Presidente do Tribunal de Contas da União. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, DF, 05 de fevereiro de 2004. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/pesquisarInteiroTeor.asp>>. Acesso em: 10 maio 2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. [2006]. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.367-1*. Requerente: Associação dos Magistrados Brasileiros (AMB). Requerido: Congresso Nacional. Relator: Ministro César Peluso. Brasília, DF, 17 de março de 2006. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/pesquisarInteiroTeor.asp>>. Acesso em: 12 mar. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. [2007]. *Recurso Extraordinário n. 544.246/SE*. Recorrente: União. Recorrido: Auto Posto Serrano Ltda. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Brasília, DF, 08 de junho de 2007. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/pesquisarInteiroTeor.asp>>. Acesso em: 07 abr. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. [2008]. *Súmula Vinculante n. 10*. Viola a cláusula de reserva de plenário (CF, art. 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, afasta sua incidência, no todo ou em parte. Publicada no *DJe* n. 117/2008, p. 1, em 27.06.2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumulaVinculante>>. Acesso em: 07 abr. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. [2009]. *Recurso Extraordinário n. 482.090/SP*. Recorrente: União. Recorrido: Labtec - Laboratório Foto-Digital E Comércio Ltda. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, DF, 13 de março de 2009. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/pesquisarInteiroTeor.asp>>. Acesso em: 07 abr. 2010.

CAIS, Cleide Privatelli. *O processo tributário*. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

CÂMARA, Alexandre Freitas. *Lições de direito processual civil*. 16. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. v. 1.

CARAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. Processo administrativo tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 9/10, p. 280, 1979.

CASTRO, Alexandre Barros. *Procedimento administrativo tributário: teoria e prática*. São Paulo: Saraiva, 2008.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed., 21. tir. rev. e compl. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 807-808.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 35. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

HARGER, Marcelo. *Princípios constitucionais do processo administrativo*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

RIBAS, Lúcia Maria Lopes Rodrigues. *Processo administrativo tributário*. 3. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2008.

SILVA, José Afonso da. *Comentário contextual à Constituição*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.