

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

DA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA JULGADORA BRASILEIRA
EM MATÉRIA FISCAL

Rafael Santos Lavratti

Mestrando pela Faculdade de Direito da
Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

Porto Alegre

Agosto de 2012

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

DA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA JULGADORA BRASILEIRA
EM MATÉRIA FISCAL

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para obtenção do Título de Mestre em Direito.

Prof. Orientador: **Dr. Cezar Saldanha Souza Junior**, Livre Docente em Direito do Estado pela Universidade de São Paulo.

Porto Alegre

Agosto de 2012

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

DA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA JULGADORA BRASILEIRA
EM MATÉRIA FISCAL

Banca Examinadora:

Dr. Cezar Saldanha Souza Jr. (Orientador)

Dr. Humberto Bergmann Ávila

Dr. Igor Danilevicz

Dr. Leandro Paulsen

Porto Alegre

Agosto de 2012

À minha mãe, meu pai e meu irmão,
conforto, suporte e razão para a vida.

Cumpre-me destacar e agradecer, primeiramente, a colaboração fundamental dos servidores do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, fornecendo o necessário suporte administrativo e ressaltando o admirável trabalho, a saber, das Sras. Rosmari de Azevedo, Denise Dias de Souza e do Sr. Alexandre M. Mörschbacher.

Presta-se grande deferência a Srta. Fabiane D. Pacheco Borges, funcionária da Instituição supra, que, inclusive emocionalmente, auxiliou-me nesta jornada. Outra importante menção deve ser feita ao Doutorando Marcos Aguirre, amigo, que desde o ano de 2008 incentivou-me a continuar os estudos na Academia, sendo um paradigma a ser seguido.

Expressa-se o reconhecimento ao estimado Sr. Dr. Cezar Saldanha Souza Júnior, Jurista dono de genial intelecto e experiente Professor à correta concepção da Justiça e da Sociedade Democrática.

Agradeço à minha chefia imediata, Dra. Susana Breyer Reichelt, por sua espirituosa benevolência à oblíqua atenção por mim despendida nos meses que se antecederam ao termo deste ensaio.

Por derradeiro, se oferece um agradecimento especial à amiga e colega, Dra. Cristina Hermuth Rodrigues, por sua fundamental ajuda na preparação deste trabalho. Devo a Dra. Cristina retribuição pelas horas concedidas na revisão final deste ensaio.

O Brasil somente atingirá seu objetivo em se tornar um verdadeiro Estado Democrático de Direito quando a Jurisdição, em suas decisões, não mais aplicar a política, fomentada por interesses, mas sim o direito, ensinado nas Universidades.

RESUMO

O presente ensaio tem como finalidade evidenciar os princípios, as garantias, os direitos, em suma, os fundamentos que objetivam a complementaridade do aplicável no Processo Administrativo Fiscal brasileiro. Esse processo é também formado por regras de direito positivo, constitucionais, legais e executórias, razão pela qual são estudadas e elucidadas repetidas vezes ao longo do manifesto texto. Para a sua caracterização, é planeada a organização dos órgãos administrativos gestores e jurisdicionais que executam e julgam o processo administrativo tributário no âmbito da Administração Pública Federal.

Em prosseguimento, se elucida como a Instância Administrativa Julgadora está inserida no Estado de Direito nacional e se evidencia os modelos de sistemas jurisdicionais estrangeiros que podem subsidiar favoráveis implementos ao pátrio. Também se examina, ainda que paulatinamente, a evolução histórica brasileira a respeito do tema, trazendo, ainda, as atuais posições dos operadores do direito do país e do estrangeiro.

Abonando-se por pesquisas empíricas, se encontram os equívocos presentes no presente sistema jurisdicional, propondo-se soluções visando a aprimorar o sistema institucional jurídico brasileiro. É fato que a Instância Administrativa Julgadora aqui constituída de nada é semelhante ao modelo francês ou português. Apesar do ordenamento do país oferecer possibilidades de formação a procedimentos e processos administrativos, não disponibiliza aos mesmos a definitividade, força sem a qual qualquer contencioso administrativo se torna incoerente e ilógico sob a vista de tantos princípios e metas que a legislação e a jurisdição procuram alcançar.

Palavras-Chave: Administração. Jurisdição. Direito Tributário.

ABSTRACT

This paper aims to demonstrate the principles, guarantees, rights, in short, the foundations that focus on the complementarity of the Fiscal Administrative Procedure applicable in Brazil. This process is also formed by rules of positive law, constitutional, legal and enforceable rules, the reason why they are studied and elucidated repeatedly throughout the manifest text. For its characterization, it is showed the organization of administrative bodies and judicial branches that perform and judge the tributary administrative procedure under the Federal Public Administration.

Continuing, it is elucidated how the Administrative Instance is inserted into the national Rule of Law, showing models of foreign legal systems that can support positive attachments to the paternal one. It also examines the historical evolution of Brazil on the subject, bringing also the current positions of the jurists of the country and abroad.

Lending credit up by empirical research, the mistakes of the present jurisdictional system are revealed. Solutions aimed at improving the institutional brazilian legal system are proposed. It is a fact that the litigation office here consisting is not similar to the french or portuguese one. Our legislation offers the formation of Administrative Procedures, but that does not give to it the Jurisdiction, force without which any Administrative Litigation office becomes incoherent and illogical under the sight of as many principles and goals that the legislation and jurisprudence seek to reach.

Keywords: Administration. Jurisdiction. Tributary Law.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABNT	Associação Brasileira de Normas Técnicas
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
Admin.	Administração
AGU	Advocacia-Geral da União
AMR	Avis de Mise em Recouvrement – Avisos de Cobrança
Ampl.	Ampliada
Art.(s)	Artigo(s)
Atual.	Atualizada

CADE	Conselho Administrativo de Defesa Econômica
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
C/c	Combinado com
CEBEPEJ	Centro Brasileiro de Estudos e Pesquisas Jurídicas
CEPA	Centro de Estudos e Pesquisas em Administração
CF	Constituição Federal
Cf.	Conforme
CIDE	Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico
CIRS	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas
CIVA	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
CMO	Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização
CNJ	Conselho de Justiça Nacional
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
Cons.	Conselheiro
CPA	Código de Procedimento Administrativo (Decreto-Lei n.º 442/91, alterado pelo Decreto-Lei n.º 6/96)
CPPT	Código de Procedimento e de Processo Tributário (Decreto-Lei n.º 433/99)
CRFB	Constituição da República Federativa do Brasil
CSRA	<i>Civil Service Reform Act</i>
CSRF	Câmara Superior de Recursos Fiscais
CPC	Código de Processo Civil (Lei n.º 5.869/73)
CTN	Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172/66)

D.	Dom
D.C.	<i>District of Columbia</i>
Des.	Desembargador
DF	Distrito Federal
DJ	Diário da Justiça
Dr.	Doutor
DRF(s)	Delegacias da Receita Federal
DRJ(s)	Delegacias Regionais de Julgamento

EC	Emenda Constitucional
Ed.	Edição
EF	Execuções Fiscais
E.g.	Por exemplo
Esp.	Espanhola
Estad.	Estadual
ETAF	Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (Decreto-Lei n.º 129/84 e Lei n.º 29/83)

Fed.	Federal
FINSOCIAL	Fundo de Investimento Social

HC	Habeas Corpus
----	---------------

I.e.	Isto é
In	Dentro
Inc.	Inciso
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
IOF	Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos e Valores Mobiliários
IRS	Internal Revenue Service – Serviço de Arrecadação Interna
ITR	Imposto Territorial Rural

LEF	Lei de Execuções Fiscais
LGT	Lei Geral Tributária (Decreto-Lei n.º 398/98, alterado pela Lei n. 3-B/2010)
LJCA	Lei da Jurisdição Contencioso-Administrativa
Loc. cit.	No local citado
LPF	Livre des Procédures Fiscales – Livro de Procedimentos Fiscais

MF	Ministério da Fazenda
MG	Minas Gerais
Min.	Ministro
MS	Mandado de Segurança
MP	Medida Provisória

N.º	Número
-----	--------

Op. cit.	Obra citada
----------	-------------

P.	Página
PAES	Parcelamento Especial de Débitos (Lei n.º 10.684/2003)
PAEX	Parcelamento Excepcional (Medida Provisória n.º 303, de 29 de Junho de 2006; Portaria Conjunta PGFN/SRF n.º 1, de 3 de Janeiro de 2007)
PAF	Procedimento Administrativo Fiscal
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PFN	Procuradoria da Fazenda Nacional
PGFN	Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
PGE-RS	Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul
PGE-SP	Procuradoria Geral do Estado de São Paulo
PIS	Programa de Integração Social
PRFN	Procuradoria Regional da Fazenda Nacional

REFIS	Programa de Recuperação Fiscal (Lei n.º 9.964/2000)
Rel.	Relator
Rev.	Revista

RFB	Receita Federal do Brasil
RJ	Rio de Janeiro
RS	Rio Grande do Sul
R\$	Real

S. Ct.	Supreme Court of the United States
Set.	Setembro
SIMPLES	Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Lei Complementar n.º 123/2006)
SRF	Secretaria da Receita Federal
Ss.	Seguintes
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
Subs.	Substituto

T.	Tomo
TARF	Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais do Estado do Rio Grande do Sul
TCE-RS	Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul
TCU	Tribunal de Contas da União
TJ-RJ	Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
TJ-RS	Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul
TJ-SP	Tribunal de justiça do Estado de São Paulo
Trad.	Tradução
TRF	Tribunal Regional Federal
TTEEAA	Tribunais Econômico-Administrativos
Tx.	Taxa

UFRGS	Universidade Federal do Rio Grande do Sul
U.S	<i>The United States</i>
U.S.C	<i>The United States Code</i>
U.S.L.W.	<i>United States Law Week</i>

Vol.	Volume
------	--------

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – (Portugal) Indicadores de Desempenho dos Tribunais Administrativos e Fiscais	126
Tabela 2 – (Portugal) Duração Média dos Processos Findos na Justiça Administrativa Fiscal.....	126
Tabela 3 – Caracterização dos Entrevistados.	173
Tabela 4 – Detalhamento da Amostra.	181
Tabela 5 – Decisões das Instâncias Administrativas apresentam um viés pró-Fisco.....	181
Tabela 6 – A Duplicidade de Instâncias acresce qualidade aos julgamentos em matéria fiscal.	182
Tabela 7 – A Duplicidade de Instâncias enseja a protelação para o não-cumprimento das obrigações.....	182
Tabela 8 – A relação custo-benefício de litigar na Instância Administrativa é favorável ao litigante.	183
Tabela 9 – A relação custo-benefício de litigar na Instância Judicial é favorável ao litigante.....	183
Tabela 10 – Os custos da Duplicidade de Instâncias são elevados para a sociedade em geral.	184
Tabela 11 – A Duplicidade de Instâncias (Administrativa e Judicial) é benéfica para o contribuinte litigante.....	184
Tabela 12 – A duplicidade de instâncias (administrativa e judicial) é benéfica para a sociedade em geral.....	185
Tabela 13 – As provas constituídas no bojo dos Processos Administrativos deveriam ser compulsoriamente examinadas e aproveitadas no âmbito Judicial.	185
Tabela 14 – Preparo das decisões judiciais em questões mais técnicas dos contenciosos.	186
Tabela 15 – O simples aumento do número de Juízes e de Tribunais, tantos quantos necessários, é solução que por si só atende ao aumento da demanda judiciária em matéria fiscal.....	186
Tabela 16 – A proposta de um sistema análogo ao da Justiça Eleitoral (peculiaridade brasileira), com uma Justiça Fiscal Especializada.....	187

Tabela 17 – Assegurar à Autoridade Administrativa encarregada do lançamento o status e as garantias inerentes ao Judiciário.....	187
Tabela 18 – Falta de confiança na isenção da Administração Pública é causa de aumento da demanda pelos serviços judiciários.....	188
Tabela 19 – Possíveis fatores da crescente litigiosidade em matéria fiscal: a desarticulação institucional entre Administração e Jurisdição em matéria fiscal entre nós...	188
Tabela 20 – Soluções encontradas por outros países podem subsidiar alternativas ao sistema de Duplicidade de Instâncias (a Administrativa e a Judicial) vigente no Brasil.	189
Tabela 21 – Planilha <i>Light Base</i> 2001 a 2010 (Recursos Interpostos).	192

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Nota atribuída ao atual sistema caracterizado pela Duplicidade de Instâncias.	189
Figura 2 – Saldo entre feitos de execução fiscal distribuídos e finalizados, Estados selecionados, últimos cinco anos.....	195

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	21
 PRIMEIRA PARTE – A INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA NO DIREITO POSITIVO BRASILEIRO 	
1 A TRADIÇÃO DO DIREITO BRASILEIRO	28
1.1 O Período Português.....	28
1.2 O Conselho dos Procuradores-Gerais das Províncias do Brasil (1822 a 1823).....	30
1.3 O Segundo Conselho de Estado (1822 a 1834).....	31
1.4 O Terceiro Conselho de Estado (1842 a 1889).....	32
1.5 A República Velha e a Extinção do Conselho de Estado	35
1.6 O Reaparecimento da Instância Administrativa	36
2 A CARACTERIZAÇÃO DA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA BRASILEIRA	41
2.1 Os Princípios que Informam o Processo Administrativo	41
2.1.1 <i>Dos Princípios Gerais do Direito Processual</i>	44
2.1.2 <i>Dos Princípios Gerais do Direito Administrativo</i>	46
2.1.3 <i>Dos Princípios Instrutórios do Processo Administrativo</i>	48
2.1.3.1 <i>O Princípio da Verdade Material</i>	49
2.1.3.2 <i>Os Princípios da Livre Convicção e da Motivação</i>	52
2.1.3.3 <i>O Princípio do Informalismo Mitigado</i>	54
2.1.3.4 <i>O Princípio da Oficialidade</i>	55
2.1.3.5 <i>O Princípio da Preclusão</i>	55
2.1.3.6 <i>O Princípio do Direito de Petição</i>	56
2.1.3.7 <i>O Princípio da Limitação do Controle de Legalidade e Constitucionalidade</i>	57
2.2 A Instância Administrativa Fiscal Federal	59
2.2.1 <i>As Delegacias Regionais de Julgamento</i>	61
2.2.2 <i>O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais</i>	63
2.2.3 <i>A Câmara Superior de Recursos Fiscais</i>	64

2.3 A Determinação do Processo Administrativo Fiscal	65
2.3.1 Do Procedimento Fiscal	65
2.3.2 Da Produção das Provas	67
2.3.3 Do Lançamento Tributário	70
2.3.4 O Cumprimento da Obrigação Tributária	73
2.3.5 Outras Importantes Matérias no Processo Administrativo Fiscal	74
2.3.5.1 O Mandado de Segurança Preventivo	75
2.3.5.2 Os Simples Federal e Nacional	76
2.3.5.3 Os Parcelamentos Especiais	77
2.3.5.4 A Compensação Tributária na Esfera Federal	77
2.3.5.5 As Declarações Formalizadoras do Crédito Tributário	79
2.3.6 Ilações ao Processo Administrativo Fiscal	79
2.4 A Duplicidade em Matéria Fiscal: Principais Meios de Surgimento	83
2.4.1 Ações de Embargos à Execução Fiscal	84
2.4.2 Ações de Mandado de Segurança	85
2.4.3 Ações Ordinárias	86

SEGUNDA PARTE – A INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA NO DIREITO POSITIVO ESTRANGEIRO

3 AS POSSÍVEIS SUBVENÇÕES DOS SISTEMAS JURISDICIONAIS ESTRANGEIROS	88
3.1 Do Sistema Francês	90
3.1.1 Breve Histórico	91
3.1.2 Da Jurisdição Administrativa Francesa	93
3.1.2.1 O Conselho de Estado	94
3.1.2.2 As Cortes Administrativas de Apelação	99
3.1.2.3 Os Tribunais Administrativos	100
3.1.2.4 O Tribunal de Conflitos	101
3.1.3 Das Fontes do Direito Administrativo Francês	102
3.1.4 Das Regras Procedimentais da Jurisdição Administrativa Francesa	104
3.1.5 Da Execução Fiscal no Direito Francês	106

3.2 Do Sistema Português	110
3.2.1 Breve Histórico	111
3.2.2 Da Organização Judiciária Portuguesa	113
3.2.2.1 Da Jurisdição Judicial	114
3.2.2.1.1 O Supremo Tribunal de Justiça	115
3.2.2.1.2 Os Tribunais da Relação	116
3.2.2.1.3 Os Tribunais Judiciais de Primeira Instância	116
3.2.2.2 Da Jurisdição Administrativa Portuguesa	117
3.2.2.2.1 O Supremo Tribunal Administrativo	118
3.2.2.2.2 Os Tribunais Centrais Administrativos	119
3.2.2.2.3 Os Tribunais Administrativos e Fiscais	120
3.2.3 Das Fontes Normativas do Direito Administrativo Português	122
3.2.3.1 A Constituição Portuguesa	123
3.2.3.2 O Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais	124
3.2.3.3 O Código de Procedimento Administrativo	127
3.2.3.4 A Lei Geral Tributária	129
3.2.3.5 O Código de Processo e Procedimento Tributário	130
3.2.4 Da Execução Fiscal no Direito Português	131
3.2.5 Da Entrevista com Doutrinador Português em Direito Tributário	135
3.3 Do Sistema Estadunidense	139
3.3.1 Da Organização Jurisdicional Estadunidense	143
3.3.1.1 A Suprema Corte dos Estados Unidos da América	143
3.3.1.2 As Cortes de Apelação Federais	144
3.3.1.3 As Cortes de Primeira Instância Federal	145
3.3.1.4 As Cortes Estaduais	146
3.3.2 Do Sistema Tributário Estadunidense	147
3.3.2.1 O Serviço de Arrecadação Interna	148
3.3.2.2 A Corte Tributária	150
3.3.2.3 A Corte de Reivindicações Federais	151
3.3.2.4 Os Direitos dos Contribuintes na Instância Administrativa	152
3.3.3 Da Execução Fiscal no Direito Estadunidense	153

3.4 Do Sistema Espanhol	155
3.4.1 Da Instância Judicial Contenciosa-Administrativa	155
3.4.1.1 O Tribunal Supremo	156
3.4.1.2 A Audiência Nacional.....	156
3.4.1.3 Os Tribunais Superiores de Justiça	157
3.4.1.4 Os Juizados do Contencioso-Administrativo	158
3.4.2 Da Instância Administrativa	158
3.4.2.1 O Tribunal Econômico-Administrativo Central	159
3.4.2.2 Os Tribunais Econômico-Administrativos Regionais e Locais	160
3.4.3 Do Processo Administrativo de Revisão em Matéria Tributária.....	161
3.4.4 Do Processo Contencioso-Administrativo em Matéria Tributária	163
3.4.5 Da Execução Fiscal no Direito Espanhol	165
3.5 Observações Gerais.....	167

TERCEIRA PARTE – A INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA E A PRÁTICA FISCAL BRASILEIRA ATUAL

4 CONSTATAÇÕES EMPÍRICAS E IMPRESCINDIBILIDADE DE REFORMA	171
4.1 A Duplicidade de Instâncias reproduzida em Pesquisa de Campo.....	171
4.1.1 Da fase Qualitativa-Exploratória.....	173
4.1.2 Da fase Quantitativa-Descritiva	179
4.2 A Demanda Jurisdicional nas Instâncias Administrativa e Judicial	191
5 O IMBRICAMENTO DAS CONSTATAÇÕES EMPÍRICAS COM A DOUTRINA	199
5.1 A Atual Definição de Jurisdição	201
5.1.1 A Substitutividade Imparcial.....	201
5.1.2 A Ordem Processual Prescrita	203
5.1.3 A Capacidade de Reconhecimento e de Efetivação dos Direitos Protegidos	204
5.1.4 As Situações Jurídicas Concretamente Deduzidas	204
5.1.5 A Imperatividade e a Criatividade	205
5.1.6 As Decisões Insuscetíveis de Controle Externo	206
5.1.7 A Coisa Julgada Material	207
5.1.8 A Caracterização Reunida	208

5.2 O Princípio da Inafastabilidade do Controle Judicial	210
5.3 A Compreensão Brasileira do Artigo 5.º, Inciso XXXV, da CRFB/88	214
5.4 As Prejudicadas Idealizações decorrentes da Unicidade de Jurisdições	218
5.4.1 Sobre a Arbitragem	218
5.4.2 Sobre o Mérito Administrativo	222
5.4.3 Sobre a Interpretação Brasileira da Coisa Julgada Administrativa	225
6 PROPOSTAS INSTITUCIONAIS DE APERFEIÇOAMENTO	232
6.1 Primeira Proposta.....	235
6.1.1 Exposição de Motivos	235
6.1.2 Modelo de Projeto de Lei Ordinária	238
6.2 Segunda Proposta	240
6.2.1 Exposição de Motivos	240
6.2.2 Modelo de Proposta de Emenda Constitucional	242
6.3 Terceira Proposta	244
6.3.1 Exposição de Motivos	244
6.3.2 Modelo de Proposta de Emenda à Constituição	248
6.3.3 Modelo de Projeto de Lei Complementar	252
6.3.4 Modelo de Projeto de Lei Ordinária	255
CONCLUSÃO.....	257
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	260

INTRODUÇÃO

Desde a promulgação da Constituição da República de 1988, o Poder Judiciário tem aumentado consideravelmente sua influência sobre a forma como o Estado brasileiro regula a atividade econômica e a sociedade. No entanto, este processo teve dupla consequência. De um lado, gerou uma carga adicional de trabalho, que contribuiu para congestionar o sistema judicial e, em boa medida, explica a morosidade com que opera. De outro, as decisões judiciais passaram a ter maior importância sobre a forma como as empresas, os contribuintes em geral, desenvolvem suas atividades e como a sociedade se organiza. Isso significa que a Justiça exerce um papel muito mais amplo na configuração do modelo socioeconômico que vem sendo implantando no país desde os anos de 1990 do que se poderia imaginar. Em particular, esse papel tem crescido de forma relativamente autônoma, sem uma coordenação mais clara com as demais transformações do modelo socioeconômico.

Uma das facetas dessa realidade é que se observa, atualmente, um progressivo aumento de recursos processuais ao Poder Judiciário de decisões proferidas por entes administrativos. Há indicações de que reformas no sentido de limitar o papel da Justiça na solução desses conflitos administrativos poderiam ter significativo efeito sobre a eficiência do Judiciário, permitindo-lhe, conseqüentemente, debruçar-se sobre os casos mais diretamente pertinentes à sua esfera de atividade.

Ainda não resta suficientemente claro se o crescente papel desempenhado pelo Poder Judiciário deriva de iniciativa própria ou da falta de confiança na atuação do Poder Executivo. Independentemente de sua origem, entretanto, esse processo precisa ser bem compreendido, pois, a despeito de sua grande importância, tem sido escassamente estudado, pouco se conhecendo sobre suas causas e consequências.

Ademais, constitui evidência palmar a ineficácia da cobrança dos créditos fiscais pela desarticulação entre os processos administrativos e judiciais e pela, aparentemente, excessiva demanda por serviços judiciais no processo de execução fiscal. Como resultado, a cobrança da dívida ativa de todos os entes federativos apresenta baixíssima liquidez. Trata-se, portanto, de tema que reclama estudos que possam elucidar as causas do problema e apontar alternativas de solução.

O estudo concerne, por conseguinte, aos problemas decorrentes desta Duplicidade de Instâncias (Administrativa e Judicial) brasileira. Duplicidade, porque no país, a Instância Administrativa Julgadora e a Jurisdição do Poder Judiciário se organizam e promovem suas respectivas decisões de forma paralela, porém só a uma dessas Instâncias, excepcionalmente, é conferido o caráter da definitividade, ou, mais precisamente, a característica da coisa julgada a suas decisões.

Essa é a distinção do sistema jurisdicional brasileiro. As duas Instâncias atuam independentemente uma da outra. As provas produzidas na esfera Administrativa não são, em princípio, admitidas na esfera Judicial. A base jurídica, formada e consolidada junto às instituições, tende a opor uma à outra. A sociedade reconhece uma tendência ao favorecimento da Administração Fiscal nos processos vinculados a julgadores administrativos. A mesma sociedade, de outro lado, espera do Poder Judiciário um tratamento em sentido oposto, que seja mais sensível à situação dos contribuintes.

São estudados os principais órgãos institucionais que apresentam as características acima descritas. O esforço é direcionado ao campo do Direito Tributário, haja vista este ser a área onde se encontram as mais desenvolvidas instituições, especialmente, na esfera Federal.

Assim, é preciso observar o ilógico e desfavorável sistema que o país adota, pois esse promove apenas o oportunismo e a morosidade, infringe-se, inclusive, o Estado de Direito, a equidade de partes, a razoável duração do processo e o fim, o Bem Comum da sociedade.

Oportunismo porque a ação julgada administrativamente (com todas as garantias legais e constitucionais) poderá ser levada ao Judiciário e, novamente, analisada por força de uma má compreensão e má aplicação do art. 5, inc. XXXV, da CRFB/88. Até mesmo o Princípio da Economia não é seguido porque, com este reexame, é necessário refazer provas, repetir depoimentos, reinquirir testemunhas, por conseguinte, refazer todo o contraditório que as partes têm direito. Esse sistema deficitário acaba sendo utilizado para fazer controle de caixa e, literalmente, para postergar o cumprimento de obrigações fiscais.

Morosidade porque aumenta a carga de trabalho do Judiciário, o que contribui para seu congestionamento. Esse acaba perdendo eficiência quando se prende a competências que não deveriam ser originariamente suas, afetando, diretamente, o também princípio constitucional da celeridade processual (aqui entendido como a razoável duração do processo).

O Estado de Direito é o Estado ou a forma de organização política-estatal cuja atividade é determinada e limitada pelo direito. O Estado de Direito se liga à hierarquia das

normas, à Separação de Poderes e aos Direitos Fundamentais. Dessa maneira, a Administração julga o caso com todas as garantias fundamentais e legais e mesmo assim outro Poder poderá alterar suas decisões. Resta nos perguntar para que finalidade o procedimento contencioso administrativo sem definitividade serve, pois acaba por desajustar o sistema jurisdicional e o leva à estagnação, dispendiosa e desnecessária.

Sendo assim, adiante são descritas as relações entre o Fisco Federal e o contribuinte conducentes à formalização do crédito tributário (seu lançamento), que obedecem a um procedimento administrativo vinculado, regulado pelo direito, o qual assegura ao sujeito passivo da relação tributária uma Instância Administrativa proposta a garantir os Direitos de Defesa, em um Devido Processo Jurídico Administrativo, cercado de crescentes garantias constitucionais e legais, podendo, inclusive, alcançar a última esfera Administrativa situada na Capital Federal.

Todavia, apesar dessa complexa Instância Administrativa julgadora brasileira, garante-se concomitantemente ao contribuinte, no processo de formalização definitiva do crédito tributário, um amplo acesso ao Poder Judiciário. Nesta esfera, a lide tributária, por iniciativa do sujeito passivo, pode ser novamente ajuizada. Todo esse trâmite é descrito e analisado ao longo deste ensaio, inclusive, o concernente à execução do crédito tributário (que depende de iniciativa jurídica da Administração Fiscal, somente tendo eficácia em Processo Judicial próprio, i. e., a Execução Fiscal, perante o órgão competente no Poder Judiciário).

Os sistemas jurisdicionais existentes nos atuais e principais Estados de Direito – esforçando-se por examinar, no direito estrangeiro, os modelos francês, português, espanhol e estadunidense de Duplicidade de Instâncias julgadoras – podem instruir o pátrio a uma melhor forma de solução das lides administrativas e judiciais. A irracionalidade da Duplicidade de Instâncias Administrativa e Judicial brasileira possui uma amplitude única, principalmente, quando relacionada à Duplicidade de Jurisdições no direito positivo de outras nações.

A doutrina está por deixar de estudar o tema; outro intuito do presente estudo é resgatar essa análise e prover novamente a comunidade científica sobre o importante papel que a Instância Administrativa deve promover na sociedade. Nos estudos constatados, pressente-se que a Jurisdição não possui caráter unitário, a qual somente o Poder Judiciário é capaz de empregar. Haveria simplesmente uma distinção de competências, divididas em Administrativa, Judicial e Constitucional, que no direito estrangeiro estão bem delineadas.

Em diferentes espaços da Europa (até mesmo nos Estados Unidos da América) conserva-se o Contencioso Administrativo com plena definitividade. Os processos não são duplicados em esferas administrativas e judiciais e, sim, preservam suas garantias constitucionais. A Administração inclusive admite duas ou três leituras. O Brasil, sob o ponto de vista da autonomia do Direito Administrativo, adotaria o sistema francês e, sob o ponto de vista do controle jurisdicional dos atos da Administração Pública, adotaria o sistema norte-americano de unidade jurisdicional. Essa anomalia no sistema brasileiro o leva a uma série de contradições.

A doutrina clássica entende que somente a jurisdição via órgãos judiciais realizaria os fins últimos do Estado. Os Tribunais ordinários, de acordo com a unidade jurisdicional, estariam aptos a julgar todas as pretensões dos litigantes, tanto as entre somente privados, quantos as entre os administrados e a Administração. Todavia, a Justiça Comum se mostra impotente para atender a demanda processual assim como planejada. Verifica-se uma verdadeira erupção jurídica, diante da qual, nosso sistema jurisdicional se manteve estático em relação às exigências atuais (e isso desde a Constituição de 1946), tanto do ponto de vista institucional como, sobretudo, operacional e funcional.

No âmbito da Teoria do Estado (Direito Público), a função estritamente administrativa muito se aproxima à função estritamente judicial. A atividade administrativa, quando exercida pela Administração, terá, forçosamente, aspectos judiciais. Em compensação, a atividade judicial também terá aspectos administrativos. Por essa razão, dentre as atividades administrativas e as atividades judiciais, há uma *zona cinzenta* a dessas reclamar, concomitantemente, um organismo julgador e um organismo administrador, pois na aplicação do direito, esses deverão ter a neutralidade, a isenção e o respeito à lei. Essas modalidades de associação (integração) entre Administração e Jurisdição, encontradas no Direito Comparado, estão ausentes da realidade brasileira.

A duplicidade de órgãos, de procedimentos, de conflitos e de custos é a realidade cotidiana. Essa é a constatação da Pesquisa intitulada "Inter-Relações entre o Processo Administrativo e o Judicial (em Matéria Fiscal) a partir da identificação de Contenciosos cuja solução deveria ser tentada previamente na Esfera Administrativa", encaminhada pelo Conselho Nacional de Justiça – CNJ –, via Edital de Seleção n.º 01/2009, vencido por Projeto de Pesquisa de iniciativa do presente Mestrando.

A referida Pesquisa teve sua trajetória iniciada em Dezembro de 2009, sendo que seus resultados somente se evidenciaram por completo em Abril de 2011. Foi constituída a partir

das diferentes percepções de agentes atuantes nas esferas Administrativa e Judicial, bem como de representantes dos contribuintes. Sua finalidade foi caracterizar dados sobre a existente Duplicidade de Instâncias julgadoras, dimensionando as irracionalidades, identificando e quantificando as situações encontradas para melhor avaliar o respectivo impacto sobre o Bem Comum da sociedade.

Assim, tomando por base os resultados da Pesquisa já relacionada e buscando inspiração no direito positivo estrangeiro, propõem-se três sugestões institucionais para o aperfeiçoamento das Instâncias Julgadoras Administrativas e/ou Judiciais Brasileiras.

A primeira proposta, desenvolvida com o intuito de abrandar as insuficiências institucionais do Brasil sem que sejam necessárias alterações constitucionais para tanto, pode ser resumida na determinação de prazo para a conclusão do Processo Administrativo Tributário e na obrigatoriedade da apreciação das provas produzidas na Instância Administrativa no decurso do processo judicial.

Outra sugestão, sob nítida inspiração espanhola, é a obrigatoriedade da revisão administrativa. Essa permitiria a forte fixação da Instância Administrativa como órgão julgador, proporcionando aos administrados a confiança e a certeza em suas decisões. No entanto, obviamente, há de ser disponibilizado o completo contraditório material e formal dentro do processo administrativo tributário aos administrados. Ressalta-se que a principal modificação necessária à jurisdição pátria é firmar os órgãos julgadores administrativos federais e estaduais como jurisdição competente, de primeira instância, para, propriamente, julgar os processos administrativos tributários da relação jurídica Administração-Administrado.

Sob inspiração francesa, uma asserção profunda também poderia ser formulada. Haveria uma separação de jurisdições, formando dois novos órgãos no Poder Judiciário brasileiro. A duplicidade de apreciação das lides provenientes da relação Administração-Administrado, evidenciada em Pesquisa empírica, é custosa ao Estado, tanto ao Erário, quanto aos direitos dos contribuintes. A fim de que se extinguisse esta duplicidade, seria necessário criar uma nova jurisdição (propriamente administrativa). Esta última medida preserva plenamente o conjunto de direitos e de obrigações que formam as normas legais e constitucionais do contribuinte. A Justiça Administrativa Tributária, nesse sentido, deve ser imune à autoridade ministerial ou de outras autoridades do órgão fazendário. Fazem-se necessárias garantias e meios próprios ao cumprimento de suas competências, sobretudo ao

propósito de solver o desentendimento das relações entre os órgãos e autoridades fazendárias e os sujeitos passivos dos tributos e de contribuições.

Hoje, os órgãos julgadores do Ministério da Fazenda [DRJ(s), CARF e CSRF] e outros Conselhos de Contribuintes nos Estados Federados, apesar de aparente desobstrução, estão vinculados, em última análise, às respectivas autoridades ministeriais e fazendárias. Não é raro encontrar exemplos de interferências dos órgãos hierárquicos no funcionamento e composição destes Conselhos. E tudo isso para que as futuras decisões destes órgãos estejam em conformidade com o entendimento do organismo governamental. À toda evidência, aqui sim está se transgredindo a segurança do art. 5.º, inciso LV, da Constituição da República – “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”. As decisões destes órgãos julgadores somente poderiam ser desconstituídas pelo Poder Judiciário; não poderiam sofrer ingerências de autoridades do Poder Executivo.

A Jurisdição Administrativa Autônoma corresponde ao efetivo exercício de uma Justiça Administrativa, pois está estruturada no direito e no princípio da legalidade. Não procede a acusação de a Administração julgar em causa própria. Sua prerrogativa é assegurar e proteger os próprios administrados contra o arbítrio do Governo do dia, com eficaz e célere restauração da legalidade não atingida.

Enfim, a exposição visa a compreender, em sua plenitude, os sistemas jurisdicionais, suas origens, suas vantagens e suas falhas; atribuir e contornar críticas à reduzida objeção fundamental de o Contencioso Administrativo como jurisdição privilegiada da Administração, derogatória do exercício do Poder Judiciário; e focalizar o Contencioso Administrativo brasileiro como experiência capaz de ser rerepresentada como modelo institucional compatível com a atual disposição de Estado de Direito.

**PRIMEIRA PARTE – A INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA NO DIREITO POSITIVO
BRASILEIRO**

1 A TRADIÇÃO DO DIREITO BRASILEIRO

Adotou-se no Brasil a idéia européia pós-revolucionária de que um novo modelo político-administrativo deveria ser instalado no país para fazer frente ao término do Antigo Regime. Contudo, a Monarquia brasileira do século XIX não remanesceu desimpedida de resquícios Absolutismo.

A Administração brasileira se organizou e se consolidou aos moldes da Monarquia portuguesa, principalmente influenciada pela transferência da Corte lusitana ao país. Com a Independência em 1822, adotando o constitucionalismo moderado, o Brasil funda incontestáveis marcos históricos, no sentido de que naquele momento se iniciou a formação das instituições até hoje existentes. O país, desde seu nascimento, seguiu o modelo europeu, porém, descobrindo sua realidade, adaptou-se, sendo pioneiro em algumas áreas (nem sempre acertadas) jurídicas e sociais. Assim sendo, para a boa compreensão dessa história, não se deve excluir deste ensaio a dinâmica da vida político-administrativa colonial, imperial e republicana (mesmo que brevemente rebatida), suas relações com a sociedade administrada e as práticas processuais vivenciadas ao longo dos anos.

1.1 O Período Português

A inserção das primeiras normas acerca do Contencioso Administrativo em território nacional começou já no Brasil Colônia. Controlado por Portugal, esse era um assunto de grande relevância para a Corte à época. No período português, os poderes, tanto administrativos quanto judiciais, eram exercidos absolutamente pela Monarquia Portuguesa. Não existia propriamente um Contencioso Administrativo. Os tribunais e magistrados, aqui existentes, eram considerados simples instrumentos do governo português.

[...] no início da colonização, havia apenas repartições que agiam por delegação dos tribunais existentes na corte; depois, com a importância econômica e política alcançada pelo Brasil, foram criados tribunais

que permaneciam atrelados aos ditames da Coroa Portuguesa. (CASTRO, 1996, p. 68).

Portugal poderia, a qualquer momento, avocar qualquer causa de solução judicial, decidindo de forma imediata e irreversível. O Rei poderia "[...] avocar as causas que pendiam perante juízes e tribunais judiciais, e prover como entendesse conveniente. Nenhuma autoridade ia ou podia ir de encontro ao que o Governo julgasse Interesse Público" (URUGUAI, 1997, p. 92).

Os juízes da Colônia, além de sua própria função jurisdicional, impendiam à arrecadação dos tributos, ou seja, como prepostos da Corte, também exerciam funções administrativas. Juízes e Tribunais eram competentes para conhecer dos litígios entre a Fazenda Real e os contribuintes, mas isso somente enquanto não houvesse avocação por parte da Coroa Portuguesa.

Nas Cartas de Lei de 22 de Dezembro de 1761, Marquês de Pombal promove o Tesouro Real e Real Erário e o Conselho da Fazenda. Toda a Administração Fiscal, que antes era confiada a diversos ofícios de arrecadação, ficou exercida pelo Tesouro Real. Toda a jurisdição voluntária (a exercida sobre objetos em que não havia contestação entre as partes) e contenciosa (a que se exercia sobre objetos que as partes contestavam entre si), em todos os requerimentos, causas e dependências que vertessem sobre a arrecadação das rendas de todos os direitos e bens da Coroa eram de competência do Conselho da Fazenda.

Viveiros de Castro, entretanto, discorda quanto à abrangência desta jurisdição do Conselho da Fazenda, entendendo que esse "[...] não tinha jurisdição contenciosa, no sentido jurídico dessa expressão [...]" (VIVEIROS DE CASTRO, 1914, p. 674), argumentando que o Contencioso Administrativo teria surgido no Brasil somente com a própria criação do Conselho de Estado.

1.2 O Conselho dos Procuradores-Gerais das Províncias do Brasil (1822 a 1823)

Com a independência, sobreveio o Império que, influenciado nas constituições francesas pós-revolucionárias e nos ideais de Benjamin Constant, outorga a Constituição de 25 de Março de 1824, Carta de cunho liberal, que organizava o Estado em quatro Poderes, inovando com o Poder Moderador, de caráter político, a ser exercido pelo Imperador com o auxílio de um Conselho de Estado. O Contencioso Administrativo, como Tribunal Administrativo, dotado de jurisdição, onde o próprio Poder Executivo impõe à Administração o respeito ao Direito foi propriamente criado nesse período¹.

O primeiro Conselho de Estado brasileiro foi criado pelo Decreto de 16 de Fevereiro de 1822, criando um Conselho de Procuradores Gerais das Províncias do Brasil. Teve curta duração (extinto pela Assembleia Constituinte daquela data com a Lei de 20 de Outubro de 1823), mas foi extraordinário na sua ação em favor da Independência e na preparação dos passos indispensáveis à organização do novo Estado dela surgido.

Ao tratar da Constituição, que tem um "corpo para querer ou legislar, outro para obrar e executar, e outro para aplicar as leis ou julgar", propõe um quarto poder, um corpo de censores, eleito pela nação, para vigiar os três poderes e que tem três principais atribuições: conhecer de qualquer ato dos três Poderes que fosse inconstitucional, verificar as eleições dos deputados das cortes antes que entrem em função, e terceiro, "fazer o mesmo (vigiar, verificar a escolha, julgar) a respeito dos Conselheiros de Estado, cujo Conselho será composto de membros nomeados pelas juntas eleitorais das províncias, depois das eleições dos deputados, nomeando pelo menos cada Província segundo a sua Povoação um conselheiro d'Estado, que servirão por certo tempo, e se renovarão por metade ou terço tirados em sorte". (ANDRADA E SILVA, 1973, p. 26).

Adequando-se aos pensamentos da época, visava-se criar um centro de união e força que impedisse o desmembramento do país, mantendo a sua unidade política e geográfica, evitando, assim, seu iminente fracionamento.

¹ Para a historicidade de conteúdo ver: CAVALCANTI, Themístocles Brandão. **Tratado de Direito Administrativo**. 5.^a Ed. Vol. 4. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1964. p. 472-498. E, em mesmo sentido, MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de Direito Administrativo**. 11.^a Ed., Rev., Atual. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 447.

1.3 O Segundo Conselho de Estado (1822 a 1834)

D. Pedro I inicia uma nova história nacional com a dissolução da Assembleia-Geral Constituinte em 12 de Novembro de 1823. Decompõe-se a instituição e promete-se convocar outra que deverá trabalhar sobre o projeto de nova Constituição

Para isso, em 13 de Novembro de 1823, se cria o Segundo Conselho de Estado, composto por dez membros e os então ministros, que já eram Conselheiros de Estado natos pela Lei de 20 de Outubro de 1823, que extinguiu o Conselho de Procuradores-Gerais das Províncias. Promulgada a Constituição de 1824, assim rediziam seus artigos 142 e 143:

art. 142. Os Conselheiros serão ouvidos em todos os negócios graves, e medidas gerais da pública Administração; principalmente sobre a declaração da Guerra, ajustes de paz, negociações com as Nações Estrangeiras, assim como em todas as ocasiões, em que o Imperador se proponha exercer qualquer das atribuições próprias do Poder Moderador, indicadas no Art. 101, à exceção da VI.

art. 143. São responsáveis os Conselheiros de Estado pelos conselhos, que derem, opostos às Leis, e ao interesse do Estado, manifestamente dolosos. (BRASIL. **Constituição Política do Império do Brazil de 25 de Março de 1824**).

Desde a sua criação, aos 13 de Novembro de 1823, até à aprovação da Constituição aos 11 de Dezembro de 1823, a matéria essencial foi a elaboração do projeto de Constituição. Contudo, com a abdicação de D. Pedro I e a insurgência dos pensamentos liberais mais exaltados, não era mais possível que permanecerem as mesmas instituições que haviam servido para o estabelecimento de um regime dito autoritário (para aqueles que apenas viam, os aspectos negativos do período vivenciado). Assim, em 12 de Agosto de 1834 converteu-se em Lei o chamado Ato Adicional, que determinava a supressão do Conselho de Estado de que tratava o Título 5.º, Capítulo 7, da Constituição 1824.

1.4 O Terceiro Conselho de Estado (1842 a 1889)

Somente com a Lei de 04 de Outubro de 1831 foram organizados o Tesouro Público Nacional e as Tesourarias das Províncias. Pelo art. 91 da referida Lei, a Jurisdição Contenciosa, que competia ao extinto Conselho da Fazenda, ficaria pertencente aos juízes territoriais, ou seja, à Justiça Ordinária, com recurso para a Relação do Distrito. As tesourarias das províncias eram subordinadas ao Tribunal do Tesouro Público Nacional, presididas pelo Presidente da Província, em Conselho, e compostas pelo Inspetor da Fazenda, Contador e Procurador Fiscal. Competia-lhes a administração, a arrecadação e a fiscalização de todas as rendas da província e especificamente ao Presidente da Província cabia fazer toda a correspondência com o Tribunal.

art. 90 – Fica extinto o atual Erário e o Conselho da Fazenda. As justificações que até agora se faziam nesse Tribunal e as sentenças que se proferirem a favor dos justificantes serão sempre apeladas ex-offício para a Relação do distrito sob pena de nulidade. Os processos ultimados dos justificantes lhes serão entregues sem dependência de traslado.

art. 91 – A jurisdição que exercitava o mesmo Conselho extinto fica, agora, pertencendo aos juízes territoriais com recurso para a relação do distrito, guardados os termos de direito. (BRASIL. **Lei de 04 de Outubro de 1831**).

O Brasil, portanto, adquiria o Sistema de *Jurisdição Unificada* novamente. A ação do legislativo foi fundamental para que isso ocorresse; até mesmo o projeto levado à Assembleia Constituinte de 1823, em seu artigo 225, dispunha que "[...] o juízo e a execução de matéria da Fazenda seguirão a mesma regra que o juízo e a execução dos particulares, sem prejuízo de foro". (CASTRO, 1996, p. 69). Entretanto, essa volta ao passado foi criticada por diversos juristas que a entenderam como um retrocesso.

Por essa maneira retrogradamos para os tempos anteriores à lei de 22 de Dezembro de 1761. Obra de progressistas. Que progresso! [...] Mais um exemplo do espírito nivelador dos tempos que precederam e seguiram o 7 de Abril, e que somente se preocupava dos interesses e direitos do indivíduo, não dos da sociedade, e que embelezado nas teorias sobre a independência

do Poder Judicial, que aliás violava, não via fora dele nem garantias nem Justiça. (URUGUAI, 1997, p. 95).

A competência jurisdicional do sistema unitário era exercida integralmente pelos magistrados, logo, situações incomuns até então começaram a surgir nos tribunais do país. Amparados pela Constituição Imperial, os juízes, por diversas vezes, deram ganho de causa aos contribuintes, em detrimento à Fazenda Pública. Essa então começou a perder consideráveis recursos e acabou pressionando uma reformulação do Contencioso Administrativo.

Viveiros de Castro (1914, p. 674) relata que o Primeiro Império teve vários problemas decorrentes da judicialização das questões fiscais entre 1822 e 1832, o que fez com que a Assembleia-Geral tenha julgado conveniente imitar o exemplo francês, determinando, pela Lei de 24 de Outubro de 1832, em seu art. 31, que o pagamento de condenações da Fazenda Pública dependesse da aprovação da Assembleia-Geral, em moldes assemelhados às funções de um Tribunal de Cassação.

Era necessário restaurar a Instância Julgadora na Fazenda. E isso foi restabelecido pela Lei de 29 de Novembro de 1841, para as causas cíveis, excluindo as questões administrativas. Contudo, o art. 79 do Decreto n.º 736, de 29 de Novembro de 1850, concedido pela Lei n.º 563, de 04 de Junho do mesmo ano, reformou o Tesouro Público Nacional. Foram restauradas as disposições do Título 3º da Lei de 22 de Dezembro de 1761, que criara Conselho da Fazenda. O Contencioso Administrativo se mostrava indispensável. Diversos decretos acresceram o exercício do mesmo (o Tesouro Público Nacional e as Tesourarias da Fazenda tiveram seus contenciosos ampliados). Esses regulamentos conferiam a essas repartições diversas atribuições contenciosas, como, por exemplo, julgar os recursos interpostos das repartições fiscais; determinar a prisão e o sequestro dos que não apresentassem contas; impor multas nos casos em que as leis e regulamentos lhes permitissem.

Em 1841, D. Pedro II cria, então, o Terceiro Conselho de Estado, haja vista a necessidade de um órgão de assessoramento e de solução das lides de cunho administrativo, sendo instituído pela Lei de 23 de Novembro de 1841, regulamentada em 05 de Fevereiro de 1842. Em 1859, foi atribuída força de sentença judicial às decisões do Contencioso Administrativo que somente poderiam ser anuladas pelo Conselho de Estado. Em sistema similar ao previsto na Lei Francesa n.º 16, de 24 de Maio de 1870, que estabelecia que as funções judiciárias seriam distintas e permaneceriam separadas das funções administrativas.

Os juízes não poderiam, sob pena de prevaricação, perturbar, de qualquer maneira, as atividades dos corpos administrativos.

O referido Conselho era formado por doze membros, além dos Ministros de Estado, dispondo sobre os Negócios do Império, sobre os Negócios da Justiça e dos Estrangeiros, sobre os Negócios da Fazenda e sobre os Negócios da Guerra e da Marinha. Aqui, Visconde do Uruguai, citado por Themístocles Brandão Cavalcanti, defende a existência de um Poder Administrativo Contencioso no Conselho de Estado².

O Decreto n.º 2.343, de 29 de Janeiro de 1859, desenvolveu e alargou o Contencioso Administrativo da Fazenda, dispondo (§ 1.º do art. 1.º) que lhe competia conhecer, em Primeira Instância e em grau recursal, as matérias fiscais bem como aplicar as disposições atinentes à prescrição (§ 3.º do Art. 1.º). Tal Decreto desenvolveu o Contencioso Administrativo Fiscal, declarando que "[...] as decisões dos chefes das Repartições de Fazenda, do Tribunal do Thesouro e do Ministro da Fazenda, nas matérias de sua competência e de natureza contenciosa, teriam a autoridade e a força de sentença dos Tribunais de Justiça [...]" (VIVEIROS DE CASTRO, 1914, p. 676).

Os Conselheiros da Instituição eram consultores do Poder Moderador, seu campo de atuação tratava dos conflitos entre os Poderes do Estado, entre Poder Central do Império e Poderes Locais, e entre os cidadãos e a Administração Pública (Instância Administrativa Julgadora). Suas competências não se restringiam apenas à política, também opinavam e decidiam juridicamente questões constitucionais e legais. O Conselho de Estado constituía um verdadeiro Conselho Constitucional brasileiro. Quanto aos projetos de lei, os Conselheiros poderiam expressar suas opiniões tanto preventivamente quanto posteriormente sobre a conformidade da legislação local com a Constituição Política do Império.

Contudo, como no sistema geral do Contencioso Administrativo Brasileiro não havia coordenação e uniformidade, devido também ao fato de o Conselho de Estado não exercer suas funções com independência e hegemonia, o Contencioso Administrativo distanciou-se tanto do paradigma francês que Visconde do Uruguai chegou a afirmar que, à exceção do Contencioso do Ministério da Fazenda, no mais, era "[...] um verdadeiro caos". (URUGUAI, 1997, p. 96).

² Para a historicidade de conteúdo ver: CAVALCANTI, Themístocles Brandão. **Tratado de Direito Administrativo**. 5ª Ed. Vol. 4. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1964. p. 506-507.

1.5 A República Velha e a Extinção do Conselho de Estado

O Contencioso chegou à República sem haver completado cabalmente qualquer organização jurisdicional administrativa. Apesar de seguir o modelo francês, não conheceu o Tribunal de Conflitos, nem pôde determinar competência administrativa própria. Não estabeleceu nenhum regime de recursos, nem qualquer doutrina de cabimento do recurso por excesso de poder. Da Administração Central, esse sistema desenvolveu desmedidamente sua Jurisdição territorial e não estabeleceu um Contencioso Provincial. A autoridade administrativa maior acabou sendo subordinada a uma autoridade jurisdicional menor. Sobretudo o Contencioso do Império não se constituiu em jurisdição autônoma, foi um sistema incipiente do Contencioso Francês de dependência quanto à Administração ativa.

A criação de órgãos especiais de Contencioso Administrativo aparece, inicialmente, na Constituição de 1934, que previa um Tribunal especial com competência privativa e final para o julgamento dos recursos nas matérias que, no todo ou em parte, fossem regidas pelo Direito Administrativo e, ainda, nos litígios entre a União e seus credores, derivados de contratos públicos. Contudo, a curta vigência da Carta de 1934 não permitiu a execução do preceito. A queda do Contencioso Administrativo nos primeiros anos da República foi consequência do espírito nivelador da época. A *unidade de jurisdição* coexistiu de forma aceitável com o Estado Liberal da primeira República, mas, a partir do Estado Democrata Social (1930), começou a dar prova de insuficiência institucional e funcional.

A Constituição de 1891 trouxe, portanto, a *Unicidade de Jurisdição*, declarando expressamente, em seu art. 60, que competia aos Juízes Federais o julgamento das causas fazendárias, atribuindo-lhes a competência para a solução das lides fiscais que eram julgadas pelo extinto Conselho de Estado e eliminando o Contencioso Administrativo no Brasil.

O Processo Administrativo foi extremamente limitado, subsistindo pouco mais do que o julgamento de Processos Administrativos Disciplinares e de Recursos Hierárquicos, sem que a decisão tivesse a força da coisa julgada.

Apesar desta enorme limitação da Administração, o mérito da decisão administrativa era imune à apreciação judicial nos termos do disposto no art. 13, § 9.º, "a", da Lei n.º 221/1894. Contudo, mesmo sem discutir o mérito da decisão administrativa, a rediscussão de decisões de atribuição de competências e de outras questões administrativas produziu

sérios problemas em face da substituição de critérios políticos do Legislativo por critérios também políticos, mas então do Poder Judiciário, gerando um déficit democrático e uma violação ao Princípio da Separação das Funções³.

O termo do Conselho de Estado decorreu do preconceito dos liberais em relação a este órgão, visto como parte integrante do Poder Moderador e das ideias conservadoras da época⁴. No entanto, com o fim desta Instituição, retirou-se o controle existente sobre os atos administrativos, facilitando, dessa maneira, a hipertrofia do Executivo.

1.6 O Reaparecimento da Instância Administrativa

O Contencioso Administrativo é propriamente anunciado no art. 111 da Constituição de 1967, já que na Constituição de 1934, escondeu-se sob o aspecto de um Tribunal previsto no art. 79. O legislador, pretendendo limitar o Contencioso Administrativo à função pública, possibilitou uma fórmula de contencioso geral. Observa-se do art. 111 da Carta anterior o seguinte excerto:

art. 111. A lei poderá criar contencioso administrativo e atribuir-lhe competência para o julgamento das causas mencionadas no artigo anterior (artigo 153, § 4.º). Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 7/1977. (BRASIL. **Emenda Constitucional n.º 1, de 17 de Outubro de 1969**).

Nesse contexto, a lei ordinária poderia criar um Contencioso Administrativo acrescido da competência para julgar as causas mencionadas no art. 110, ou seja, os litígios decorrentes das relações de trabalho dos servidores com a União, inclusive as autarquias e as empresas públicas federais. A Constituição anterior abriria portas ao *sistema de dualidade de jurisdição* de modelo espanhol, ou seja, de jurisdição integrada, pelo qual a matéria administrativa, objeto do contencioso, passaria a ser setorizada em categoria jurisdicional própria ao interior da estrutura orgânica do Poder Judiciário.

³ Nesse sentido, ver: (VIVEIROS DE CASTRO, 1914, p. 680-683).

⁴ Sobre isso, ver: (CAVALCANTI, 1964, p. 503).

Por princípio, onde houvesse código administrativo específico ou lei geral com a presença de organismos de deliberação coletiva (Conselhos, Comissões, Câmaras), haveria decisão administrativa executória capaz de provocar uma ulterior decisão jurisdicional. Ademais, é empático evidenciar importantes dispositivos da Carta anterior que atualmente poderiam ser muito bem utilizados, até mesmo buscando sanar o problema da estagnação do Judiciário, tendo em vista as crescentes demandas por trabalho nesse Poder.

art. 203. Poderão ser criados contenciosos administrativos, federais e estaduais, sem poder jurisdicional, para a decisão de questões fiscais e providenciárias, inclusive relativas a acidentes do trabalho (art. 153, § 4.º). (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 7, de 1977).

art. 204. A lei poderá permitir que a parte vencida na instância administrativa (artigos 111 e 203) requeira diretamente ao Tribunal competente a revisão da decisão nela proferida. (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 7, de 1977).

art. 205. As questões entre a União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e respectivas autarquias, empresas públicas e sociedades de economia mista, ou entre umas e outras, serão decididas pela autoridade administrativa, na forma da lei, ressalvado ao acionista procedimento anulatório dessa decisão. (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 7, de 1977). (BRASIL. **Emenda Constitucional n.º 1, de 17 de Outubro de 1969**).

Tendo em vista a necessidade fática para uma célere e especializada solução de litígios administrativos (Instância posta a termo com a República) a Constituição anterior tempera o Princípio da Inafastabilidade do Controle Judicial. A disposição seguinte faz prova dessa abertura ao Contencioso Administrativo.

art. 153. A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

4.º A lei não poderá excluir da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão de direito individual. **O ingresso em juízo poderá ser condicionado a que se exauram previamente as vias administrativas**, desde que não exigida garantia de instância, nem ultrapassado o prazo de cento e oitenta dias para a decisão sobre o pedido. (Redação dada pela

Emenda Constitucional n.º 7, de 1977). (BRASIL. **Emenda Constitucional n.º 1, de 17 de Outubro de 1969**, grifo nosso).

Com o retorno democrático, a Constituição da República de 1988, quanto à eficácia das decisões, só fez coisa julgada a decisão judicial. O art. 5º, inciso XXXV, da CRFB/88 dispõe que "a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a Direito", sem incluir a ressalva do art. 153, § 4.º, da Carta antecessora.

No entanto, apesar de não existir previsão legal para o contencioso como processo administrativo *in specie*, há para o processo administrativo *in genero*. O Contencioso Administrativo aparece ao lado do processo judicial para serem conduzidos por princípios comuns. É o que infere o art. 5º, inc. LV: "aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes". Assim, prosperam as Cortes e Conselhos Administrativos criados para dirimir questões específicas, que não seriam melhor tratadas pelo Poder Judiciário sozinho. Servem de exemplo o Conselho Administrativo de Defesa Econômica – CADE (órgão judicante, com jurisdição em todo o território nacional, criado pela Lei n.º 4.137/1962 e transformado em Autarquia vinculada ao Ministério da Justiça pela Lei n.º 8.884/1994, competindo a ele a finalidade de orientar, fiscalizar, prevenir e apurar abusos de poder econômico, exercendo papel tutelador da prevenção e da repressão a tais abusos); o Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais do Estado do Rio Grande do Sul – TARF, órgão colegiado que julga, em segunda instância administrativa, recursos interpostos contra as decisões de primeira instância, decorrentes, *e. g.*, de impugnações a autos de lançamento e de pedidos de restituição de tributos indevidamente pagos; o Tribunal Marítimo, com jurisdição em todo o território nacional, órgão autônomo, auxiliar do Poder Judiciário, vinculado ao Comando da Marinha, com atribuições de julgar os acidentes e fatos da navegação marítima, fluvial e lacustre, bem como manter o registro da propriedade marítima; e o Tribunal de Ética e Disciplina da Ordem dos Advogados do Brasil, órgão destinado a orientar e aconselhar a respeito da ética profissional, competindo-lhe, também, por força do que dispõe a Lei n.º 8.906/1994, instruir e julgar processos disciplinares, observando as regras do Estatuto e do Regulamento Geral da Ordem dos Advogados, aplicando, nos casos omissos, princípios expostos na legislação processual civil e criminal.

Ademais, confere a Constituição da República, em seus arts. 70 e 71, que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e das entidades da administração direta e indireta, será exercida pelo Poder Legislativo, mediante

controle externo, além, é claro, pelo sistema de controle interno de cada Poder, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas. Se refere, fundamentalmente, à prestação de contas de todo aquele que administra bens, valores ou dinheiros públicos. Qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre bens e valores públicos ou pelos quais o erário responda, ou que, em nome deste, assuma obrigações de natureza pecuniária, tem o dever de prestar contas às Cortes de Contas respectivas. Aos Tribunais de Contas (órgãos cujo poder de administração própria é análogo ao dos Tribunais Judiciais⁵) cabe auxiliar no controle externo (verdadeiro controle de legalidade, que busca a proibidade administrativa, bem como a guarda dos dinheiros públicos); as competências dessas Cortes, portanto, são amplíssimas.

Toda administração pública [...] fica sujeita à fiscalização hierárquica, mas, certamente, por sua repercussão imediata no erário, a administração financeira e orçamentária submete-se a maiores rigores de acompanhamento, tendo a Constituição da República determinado o controle interno pelo Executivo e o controle externo pelo Congresso Nacional auxiliado pelo TCU (arts. 70 a 75). Além dessas normas constitucionais, a Lei 4.320, de 17.3.64, dispõe sobre a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. (MEIRELLES, 2010, p. 740).

As Cortes de Contas são instituições independentes, desvinculadas da estrutura de qualquer dos Poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário); não possuem liames de obediência e subordinação ao Poder Legislativo – como propugnado pela maioria dos doutrinadores brasileiros, que afirmam que os Tribunais de Contas somente seriam exemplo de heterocomposição, destituídos de caráter jurisdicional. Contudo, é fato que a Constituição da República nada fala em subordinação, sua leitura mais atenta não dispõe essas Cortes como *órgãos auxiliares*, mas sim que o Controle Externo "[...] será exercido com o **auxílio** do Tribunal de Contas [...]" (art. 71, CRFB/88, grifo nosso).

A Constituição Federal, em artigo algum, utiliza a expressão 'órgão auxiliar'; dispõe que o controle externo do Congresso Nacional será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas; a sua função, portanto, é de exercer o controle financeiro e orçamentário da Administração em auxílio ao poder

⁵ Nesse sentido, ver: MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 28.^a Ed., Rev., Atual., São Paulo: Malheiros. 2011, p. 951.

responsável, em última instância, por essa fiscalização. (MEDAUAR, 1990, p. 124 apud MILESKI, 2003, p. 204).

São as Constituições da República e Estaduais que conferem as competências privativas às Cortes de Contas; são comuns as que constam nos artigos 71 a 74 e 161 da *Magna Charta*. As principais são as seguintes: (a) apreciar as contas anuais da chefia do poder executivo; (b) julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos; (c) apreciar a legalidade dos atos de admissão de pessoal e de concessão de aposentadorias, reformas e pensões civis e militares; e (d) realizar inspeções e auditorias por iniciativa própria ou por solicitação do Poder Legislativo respectivo.

No entanto, é mais importante ao presente estudo analisar o aspecto jurisdicional das decisões tomadas pela Instância Administrativa Julgadora, ou seja, a sua natureza jurídica. Há aqui uma *zona cinzenta* entre as funções que essas Instituições apresentam, pois podem ter caráter administrativo e jurisdicional ao mesmo tempo. Começa-se a explicar este intuito no capítulo a seguir disposto.

2 A CARACTERIZAÇÃO DA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA BRASILEIRA

Tratar-se-ão a seguir as principais Instâncias Administrativas Julgadoras brasileiras, tentando evidenciar ao intérprete, além de seu caráter institucional, o jurisdicional, solucionador de conflitos entre o particular e o Estado. Sob esse prisma, serão caracterizados os relevantes princípios aplicáveis no processo administrativo e, adiante, analisar-se-ão a instituição e a jurisdição destes órgãos.

Dentre os organismos julgadores escolhidos a serem estudados, estão as entidades mais participantes do conteúdo social, econômico e político atualmente. O critério de escolha baseou-se justamente naquele da maior probabilidade de que as decisões tomadas por esses órgãos possam influir na vida econômica, política e social dos jurisdicionados e do Estado; por essa razão, converge-se o estudo aos Conselhos e Tribunais Administrativos Fiscais na esfera Federal do país.

2.1 Os Princípios que Informam o Processo Administrativo

A mais importante garantia processual, base para todas as outras, é o Devido Processo Legal (*Due Process of Law*). A expressão "of Law" é melhor traduzida por "do Direito", porque esse é mais amplo que a lei. O propósito de sua origem era impedir o exercício abusivo do Poder; nasce, portanto, como uma forma de proteger os súditos do abuso cometido pelo Rei. Em seu início histórico foi compreendido como uma cláusula de liberdade; entretanto, atualmente, para um processo ser devido esse tem de possuir as características do contraditório, do tratamento paritário às partes, da proibição de provas ilícitas, da garantia do juiz natural, do processo público, efetivo e devidamente motivado.

Processo hoje é uma série de garantias. Todas elas previstas constitucionalmente. A Constituição prevê expressamente cada uma dessas garantias, sendo que cada uma dessas apresenta um texto normativo próprio, aumentando gradativamente os princípios fundamentais. Todos esses outros se extraem do processo legal; são corolários do devido

processo. E, nesse sentido, devem os Tribunais Administrativos seguirem; é a garantia inescusável, atingindo toda a Administração e a Administração Judicial.

Processo significa qualquer método de produção de norma jurídica. Sendo assim, é possível falar em processos legislativo e administrativo, processos que também devem ser devidos. Obviamente, não apenas o processo jurisdicional precisa estar pautado pelo Devido Processo Legal. Exemplo disso, é o Acórdão proferido no MS n.º 23.550/DF, sob o voto do Ministro Sepúlveda Pertence. O Acórdão tratou da competência do TCU, conforme o art. 71, IX, CRFB/88, para determinar à autoridade administrativa a anulação de contrato e, se for o caso, da licitação de que se originou o contrato. A decisão proferida pelo TCU resultou na anulação da licitação e do contrato já celebrado (e em começo de execução com a licitante vencedora). Contudo, a Instituição não deu ciência às partes da instauração de processos onde eram interessados (Lei n.º 9.784/1999, art. 3.º, inciso II). A oportunidade de defesa do interessado há de ser prévia à decisão, não sendo possível suprir a falta dessa garantia pela admissibilidade de recurso ao próprio TCU.

Os mais elementares corolários da garantia constitucional do contraditório e da ampla defesa são a ciência dada ao interessado da instauração do processo e a oportunidade de se manifestar e produzir ou requerer a produção de provas; de outro lado, se impõe a garantia do devido processo legal aos procedimentos administrativos comuns, *a fortiori*, é irrecusável que a ela há de submeter-se o desempenho de todas as funções de controle do Tribunal de Contas, de colorido quase – jurisdicional. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **MS 23550/DF**. Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, 2001, Ementa).

Os princípios aplicáveis no processo administrativo, portanto, são coligidos não somente na Constituição Federal da República, nas Leis e demais atos regulatórios, mas também na doutrina e em outras regras de direito objetivo que condicionam o funcionamento de nosso sistema processual jurídico. Os princípios do Direito Administrativo também devem ser empregados nos processos administrativos, haja vista esses estarem inseridos na atividade administrativa do Estado como Administração Pública.

A Lei n.º 9.784, de 29 de Janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, promoveu os princípios aplicáveis ao PAF, exibindo, em seu artigo 2.º, tanto aqueles princípios já dispostos na Constituição da República

(artigo 5.º, inciso LV e artigo 37, *Caput*), como aqueles originados na doutrina e na formação do Direito Administrativo.

A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da *legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência*. (Brasil, artigo 2.º, *Caput*, Lei n.º 9.784, de 29 de Janeiro de 1999; grifado).

Atualmente, o Direito Processual discrimina seus princípios aplicáveis em gerais e informativos; todos esses também podem ser utilizados no processo administrativo em geral. Os princípios gerais do processo são preceitos fundamentais que dispensam demonstração, ou seja "não se prendem à técnica ou à dogmática jurídicas, trazendo em si [próprios] seríssimas conotações éticas, sociais e políticas, valendo como algo externo ao sistema processual e servindo-lhe de sustentáculo legitimador" (GRINOVER; CINTRA; DINAMARCO, 2005, p. 52). Já os princípios informativos, na verdade, são regras de grande importância, desenvolvidas ao longo da formação do Direito Processual; são responsáveis pela ordem do processo e pelo correto andamento técnico de suas soluções; esses "propiciam às partes a plena defesa de seus interesses e ao juiz os instrumentos necessários para a busca da verdade real, sem lesão dos direitos individuais dos litigantes" (THEODORO, 2006, p. 28).

Os princípios informativos se restringiriam a quatro; resumidamente, são eles: o princípio lógico (o processo deve desenvolver-se com os atos e formas mais aptas para descobrir a verdade e evitar o erro); o princípio econômico (o processo deve estar voltado à produção do melhor resultado possível com a menor despesa de recursos); o princípio político (o processo deve garantir o mínimo de sacrifício individual e a máxima segurança social); o princípio jurídico (o processo deve estar em harmonia com o ordenamento jurídico em vigor)⁶.

Os subitens a seguir tratarão, de forma cerceada, dos princípios Gerais do Direito Processual e dos princípios do Direito Administrativo aplicáveis no Processo Fiscal; e, em mais profundidade, dos princípios setoriais do PAF.

⁶ Sobre a definição desses princípios, ver também: GRINOVER; CINTRA; DINAMARCO (2005, p. 53) e PORTANOVA (1997, p. 48).

2.1.1 Dos Princípios Gerais do Direito Processual

Os princípios Gerais Processuais oferecem as garantias e impõe as exigências em relação ao sistema processual com o escopo final do acesso à Justiça. Eles ocorrem na totalidade dos sistemas legislativos, servindo para indicar os pressupostos doutrinários desses ordenamentos; são as bases para a grade de construção do Direito.

Por princípios fundamentais entendem-se, por ora, os critérios ou as diretrizes basilares do sistema jurídico, que se traduzem como disposições hierarquicamente superiores, do ponto de vista axiológico, às normas estritas (regras) e aos próprios valores (mais genéricos e indeterminados), sendo linhas mestras de acordo com as quais guiar-se-á o intérprete quando se defrontar com as antinomias jurídicas. (FREITAS, 2004, p. 56).

Da análise do Processo Administrativo Fiscal, no ordenamento jurídico nacional, é possível estabelecer alguns princípios gerais do Direito Processual que o regula. Esses princípios decorrem, em parte, de normas constitucionais e também de construção doutrinária.

São os principais princípios Gerais do Direito Processual os adiante discriminados: (A) *o princípio do Devido Processo Legal*, princípio basilar e expresso na Constituição da República e indica que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal” (BRASIL, artigo 5.º, inciso LIV, CRFB/88), garante a plenitude da defesa, pois torna possível ao administrado conhecer todas as informações pertinentes à sua defesa técnica, inclusive as manifestações do fisco e suas motivações, promove a paridade de armas, a ampla defesa, o duplo grau de jurisdição, a proibição das provas ilícitas, entre outras seguranças; (B) *o princípio do Contraditório*, que confere às partes no processo o Direito de praticar todos os atos tendentes a influir no convencimento do juiz, encontra-se expresso no artigo 5.º, inciso LV da Constituição da República, representa a “[...] garantia fundamental da pessoa para a defesa de seus direitos e competem a todos indistintamente [...]” (LIEBMAN, 1973, Vol. I, p. 10 e 11 *apud* SILVA J., 2006, p. 431); (C) *o princípio do Duplo Grau de Jurisdição*, que impõe que a decisão é suscetível de ser revista por um grau superior de jurisdição, ou seja, “das decisões administrativas cabe recurso, em face de razões de legalidade e de mérito” (BRASIL, artigo 56, *Caput*, Lei n.º 9.784, de 29 de Janeiro de 1999); (D) *o princípio da Isonomia*, advindo do artigo 5.º, *Caput* e inciso I da Constituição da

República, trata de que todas as pessoas são iguais perante a Lei, garante aos litigantes o dever de receber tratamento idêntico, tanto os contribuintes como os fazendários merecem as mesmas oportunidades de fazer valer em juízo suas razões; (E) *o princípio do Juiz Natural*, inscrito no artigo 5.º, inciso LIII, da Magna Carta, informando que "ninguém será processado nem julgado senão pela autoridade competente" (BRASIL, CRFB/88), aduz que não haverá juízo ou Tribunal *ad hoc*, ou seja, não haverá tribunal de exceção, pois todos têm o direito de se submeter a julgamento por juiz competente, pré-constituído na forma da Lei; (F) *o princípio da Proibição da Prova Ilícita* promove que "são inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meios ilícitos" (BRASIL, artigo 5.º, inciso LVI, CRFB/1988), conforme também o artigo 332, *Caput*, do Código de Processo Civil; (G) *o princípio da Publicidade* (BRASIL, artigo 37, *Caput*, CRFB/88) deriva da necessidade de transparência e visibilidade da atuação administrativa, os atos administrativos e processuais devem ser de conhecimento público, a limitação desse princípio encontra-se no artigo 5.º, inciso LX da Constituição da República; (H) *o princípio da Motivação das Decisões* exige que os atos processuais e administrativos de conteúdo decisório sejam motivados, é "[...] indispensável motivar adequadamente, isto é, oferecer os fundamentos jurídicos e fáticos dos atos administrativos, correspondentemente sindicáveis e controláveis" (FREITAS, 2009, p. 105); (I) *o princípio da Celeridade Processual* conduz que, "[...] no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação" (BRASIL, artigo 5.º, inciso LXXVIII, CRFB/88); (J) *o princípio da Imparcialidade*, o Código de Processo Civil e a Lei n.º 9.784, de 29 de Janeiro de 1999, dispõem as hipóteses de parcialidade do julgador, ficando, dessa forma, impedido de exercer as suas funções, artigos 134 e 135 do CPC e os artigos 18 ao 21 no processo administrativo; (K) *o princípio da Ampla Defesa* garante que a possibilidade de rebater acusações, alegações, argumentos e interpretações para evitar sanções ou prejuízos, nos processos judiciais ou administrativos, não pode ser restrita no contexto em que se realiza, está expresso no artigo 5.º, inciso LV da Constituição da República, o contribuinte não tem o simples direito de defesa, mas, sim, à ampla defesa.

Em razão da importância desses princípios no processo administrativo e, principalmente, dos desdobramentos práticos que decorrem de sua aplicação, mostrou-se imperioso sua análise, mesmo que pormenorizada, de tais garantias.

2.1.2 Dos Princípios Gerais do Direito Administrativo

O Direito Administrativo Geral foi desenvolvido a partir da jurisprudência e doutrina do direito de três séculos precedentes; é, portanto, um direito novo, que apesar de possuir princípios qualificados no Direito Costumeiro, apresenta grande concretização no Direito Constitucional e nas regulações legisladas.

O direito administrativo é o conteúdo dos preceitos jurídicos (escritos e não-escritos) que, de modo específico valem para a administração – a atividade administrativa, o procedimento administrativo e a organização administrativa. Isso certamente, não significa que o direito administrativo somente seja determinante para os órgãos administrativos e sua atividade. Ele regula, ao contrário, também e exatamente, as relações entre a administração e o cidadão e fundamenta, por conseguinte, direitos e deveres para o cidadão, mas, justamente, sempre em relação à administração. (MAURER, 2006, p. 38).

A Administração possui uma natural predominância sobre o indivíduo; como Poder Público, é “[...] poder social, instituído em prol da realização do fim social, por intermédio do Estado [...], os indivíduos são meios de que se serve para a realização do fim social que lhe compete [...]” (MENDES JR., 1956, p. 78). Dessa forma, quando o Estado “[...] extravasa esses limites, o poder legítimo se desnatura, deturpa-se, transformando-se em poder arbitrário ou despótico.” (Ibid., p. 78-79). Consequentemente, merecem especial atenção as garantias fundamentais que possuem os administrados em face da Administração Pública, pois é precisamente no exercício da atividade administrativa do Estado que podem surgir conflitos entre o poder público e o direito dos indivíduos.

Estes são os principais princípios sobrevividos do Direito Administrativo, utilizados nos Processos Administrativos Fiscais: (a) *o princípio da Legalidade*, que consagra a idéia de que a Administração Pública só pode ser exercida na conformidade à Lei, está previsto no artigo 37, *Caput*, da Constituição da República como princípio geral da Administração Pública, no Direito Tributário, o princípio da Legalidade é tão importante que no artigo 142, parágrafo único do CTN informa que a “atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional” (BRASIL, artigo 142, parágrafo único, Lei n.º 5.172, de 25 de Outubro de 1966); (b) *o princípio do Interesse Público* promove que

as atividades administrativas ao serem executadas pelo Estado devem sempre buscar o benefício da coletividade, Onofre Mendes Júnior, citando Santo Tomás de Aquino, expõe que “[...] ‘o bem do indivíduo não constitui o fim último do Estado, mas sim o bem comum’ [...]”, (DE AQUINO *apud* MENDES JR., 1956, p. 78); (c) o *princípio da Proporcionalidade* impõe que a atuação da Administração precisa ser adequada, necessária e proporcional, nesse sentido, a doutrina de Humberto Ávila (2006, p. 149) informa que o *postulado da proporcionalidade* “[...] se aplica apenas a situações em que há uma relação de causalidade entre dois elementos empiricamente discerníveis, um meio e um fim [...]”, o Professor mostra que é necessário proceder-se a três exames fundamentais, sendo o primeiro o da adequação (o meio que promove o fim), o da necessidade (existência de meios menos restritivos para atingir a determinada finalidade) e, por último, o da proporcionalidade *stricto sensu* (se as vantagens obtidas com o fim justificam as desvantagens transpostas no meio)⁷, ainda, a Lei que regula o processo administrativo federal, estabelece, como critério de atuação da administração nos processos administrativos, a “[...] adequação entre os meios e fins [...]” (BRASIL, artigo 2.º, inciso VI, Lei n.º 9.784, de 29 de Janeiro de 1999); (d) o *princípio da Razoabilidade* veda que a atividade da Administração nos processos administrativos imponha “[...] obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público” (BRASIL, artigo 2.º, inciso VI, Lei n.º 9.784, de 29 de Janeiro de 1999), esse princípio “[...] tem fundamento na análise valorativa, afastando condutas contrárias ao bom senso que não estabeleçam relação racional entre a finalidade normativa e a conduta administrativa” (NEDER; LÓPES, 2002, p. 57); (e) o *princípio da Moralidade* impõe a observância aos valores morais definidos e aceitos pela opinião pública em um determinado tempo e espaço, é a “[...] atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé” (BRASIL, artigo 2.º, inciso IV, Lei n.º 9.784, de 29 de Janeiro de 1999), Moreira Neto leciona que a moral administrativa possui seu resultado desvinculado da intenção de produzi-lo, a atitude do agente público “[...] não conduz a um bom resultado administrativo, capaz de satisfazer a finalidade institucional da Pública Administração, mas a conduta, sim, produz resultados sadios ou viciados em termos de moralidade administrativa” (MOREIRA NETO, 2007, p. 59); (f) o *princípio da Segurança Jurídica* é um sustentáculo do Estado Democrático de Direito, é previsto no Preâmbulo da Constituição da República e, no Direito Tributário, “[...] a segurança jurídica é afirmada a partir da irretroatividade de normas para fatos

⁷ Para o estudo de todo o desenvolvimento do tema ver: (ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos Princípios Jurídicos**. 6.ª Ed., Revista e Ampliada. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 149).

geradores já ocorridos [...] e da previsibilidade de situações jurídicas que tendem a acontecer [...]” (FONSECA, 2010, p. 212), encontra-se um exemplo de sua aplicação no artigo 54 da Lei n.º 9.784, de 29 de Janeiro de 1999, o qual estabelece limites temporais ao exercício da invalidação dos atos administrativos; (g) *o princípio da Eficiência* dirige seu efeito a “[...] uma maior racionalidade nas decisões da Administração Pública e a possibilidade de obtenção de decisões ótimas, com os melhores resultados e com o menor grau de custos” (FONTES, 2007, p. 34-35), sobreveio na Constituição da República com a Emenda Constitucional n.º 45, de 8 de Dezembro de 2004, que acrescentou o inciso LXXVIII ao artigo 5.º na Lei Superior, no âmbito administrativo e tributário, *e. g.*, não se anulam atos processuais imperfeitos quando esses não prejudicarem as partes e não lesarem a apreciação da verdade substantiva ou a decisão da lide; (h) *o princípio da Finalidade* promove que o exercício da Administração Pública sempre deve visar, como fim, ao interesse público, seus atos devem ter escopo no bem comum da coletividade, *e. g.*, o artigo 154 do CPC sujeita que “os atos e termos processuais não dependem de forma determinada senão quando a lei expressamente a exigir, reputando-se válidos os que, realizados de outro modo, lhe preenchem a finalidade essencial” (BRASIL, artigo 154, *Caput*, Lei n.º 5.869, de 11 de Janeiro de 1973), desse princípio decorrem a desafeição às formalidades supérfluas e aos enredados ritos processuais.

2.1.3 Dos Princípios Instrutórios do Processo Administrativo

Os princípios dispostos nas laudas consequentes são *naturais* ao Processo Administrativo Fiscal no sentido de que, sem eles, não subsiste o PAF; esses fundamentam e instruem os procedimentos necessários para o adequado e regular andamento dos processos na Administração Pública. Há seis princípios com essas características no sistema processual administrativo brasileiro; são eles: o princípio da *Verdade Material*; o princípio do *Informalismo Mitigado*; o princípio da *Oficialidade*; o princípio da *Preclusão*; o princípio da *Inafastabilidade do Controle Judicial*; e o princípio do *Direito de Petição*. A transgressão desses fundamentos constitui vício formal, contra o qual as partes podem se insurgir por meio dos recursos e revisões pertinentes.

2.1.3.1 O Princípio da Verdade Material

A Administração, em razão do princípio da Moralidade e da Boa-Fé, deve aplicar a Lei corretamente, devendo verificar seu suporte fático segundo aquilo que efetivamente ocorreu no mundo real.

[...] o princípio da verdade material ou verdade real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos. Assim, no tocante às provas, desde que obtidas por meios lícitos, a Administração detém liberdade plena de produzi-las. (MEDAUAR, 2007, p. 170).

Quanto aos meios probatórios, a Administração detém ampla liberdade em sua produção, desde que obtidos lícitamente. Os fatos trazem aos autos aquilo que realmente ocorreu, isto é, a realidade material; todavia, no processo vigora a verdade formal, onde o julgador se restringe aos fatos que contiverem nos autos.

É natural à Administração não defender interesse subjetivo na solução das lides, mas vai ao encontro da Lei o órgão da fiscalização que agir por sua própria iniciativa visando a corrigir versões dos fatos concretos ou a complementar provas não suficientes em perícias e diligências. Nesse sentido, expõe o Código Tributário Nacional: “o lançamento é efetuado e *revisto* de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:” (BRASIL, artigo 149, *Caput*, Lei n.º 5.172, de 25 de Outubro de 1966, *grifado*).

Administração Pública, na conformidade dos artigos 36 e 37 da Lei n.º 9.784, de 29 de Janeiro de 1999, ainda tem a obrigação de fornecer os documentos em seu poder quando o interessado assim solicitar. Contudo, ante a grande quantidade de processos aguardando julgamento nos órgãos competentes, existe uma tendência na modificação da legislação processual buscando introduzir alguns limites ao direito de prova; nesse sentido, o artigo 16, § 4.º do Decreto n.º 70.235, de 6 de Março de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, expressa, como norma preclusiva, que o momento do administrado

apresentar provas documentais é o da impugnação, salvo ao menos uma das seguintes considerações: a) fique demonstrada a impossibilidade da apresentação oportuna das provas por motivo de força maior; b) as provas refiram-se a fato ou a direito superveniente; c) as provas destinem-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Entretanto, cabe ao julgador ponderar essa preclusão adequadamente, pois o isolamento dos atos processuais em momentos definidos detém a finalidade de proteger o Estado contra a protelação injustificada no processo, mas o formalismo excessivo pode restringir as possibilidades de defesa do contribuinte diante da dificuldade de produção de provas e da formulação de suas alegações no processo.

Nelson Nery Junior, ao tratar do princípio da verdade dos fatos na esfera processual civil, expressa a seguinte opinião:

O Processo é um jogo fundado no contraditório. Nele o autor deduz pretensão e o réu dela se defende. As alegações das partes devem ser deduzidas em obediência à verdade. Evidentemente de que trata a norma é de índole subjetiva, sendo suficiente para a observância do princípio, que a parte acredite naquilo que afirma [...]. Pelo princípio não se exige a alegação da verdade absoluta, mas sim da veracidade dos fatos [...]. Não se pode exigir da parte, em processo contraditório, que faça afirmações que poderiam beneficiar a parte contrária e atuar em detrimento do declarante. (NERY JR.; NERY, 2006, p. 178).

Com efeito, o juiz conhece os fatos com o objetivo principal de resolver a lide deduzida no processo. Nesse sentido, referem as Ordenações Filipinas (1603, Livro III, Título LXIII): "[...] que os julgadores julguem por a verdade sabida, sem embargo do erro do processo".

Contudo, na esfera administrativa, o princípio da Verdade Material promove que a Administração deve aplicar a lei corretamente, verificando aquilo que efetivamente ocorreu no mundo real. Assume-se, por conseguinte, que a Verdade Material e a Verdade Formal estão relacionadas, na atualidade da prática do Processo Administrativo Fiscal, ao instituto da preclusão (princípio da Preclusão).

Dá-se a preclusão temporal quando o contribuinte deixa de praticar ato processual a seu encargo ou o faz fora do prazo previsto na legislação ou fixado pela Administração, casos em que perde o contribuinte o direito de realizar o ato ou remanesce sem efeito o ato processual praticado

extemporaneamente. Ocorre a preclusão lógica quando são praticados pelo contribuinte atos excludentes entre si, como, por exemplo, o sujeito passivo que recolhe no prazo legal a obrigação tributária notificada através do auto de infração (ocorrendo *ipso iure* a extinção da obrigação, conforme o art. 156, I, do CTN) e, sucessivamente, impugna administrativamente a mesma obrigação. (MARINS, 2002, p. 258-259).

Ou seja, conforme a doutrina tributária e administrativa dominante, os processos administrativos fiscais deveriam almejar sempre a verdade material, mesmo que para isso, *e. g.*, o contribuinte possa inovar na postulação recursal para incluir questão diversa daquela que foi originalmente deduzida quando da impugnação do lançamento na instância *a quo*, ferindo – conforme o disposto no § 4.º do artigo 16 do Decreto n.º 70.235/1972 – o princípio da Preclusão e, em consequência, o da Legalidade. A justificação para isso é que há ainda o inciso III do artigo 3.º e o artigo 38 da Lei n.º 9.784, de 29 de Janeiro de 1999, que ameniza o artigo 16, do Decreto anteriormente citado, permitindo a formulação de alegações e a apresentação de documentos comprobatórios até a tomada da decisão administrativa.

Contudo, o processo administrativo não possui diferença principiológica ou normativa em relação ao processo civil. No processo comum, por fundamento, não se pode introduzir novas e diferentes comprovações na peça processual *ad quem* daqueles originalmente encaminhados na impugnação inicial.

Lecionando magistralmente, Kelsen parece ter opinião acertada na seguinte assertiva:

A administração mediata ou indireta do Estado se apresenta cabalmente como a declaração do Direito e não se diferencia funcionalmente da sentença judicial. [...]. A resolução ou a decisão administrativa sobre um direito litigioso é análoga a da sentença judicial.⁸ (KELSEN, 1934, p. 197-198).

Visto isso, e analisando os princípios e normas aqui atuantes, o processo administrativo, como *jurisdição administrativa*, também deveria adotar a verdade formal dos fatos ocorridos – *quod non est in actis non est in mundo* –, haja vista que, sem limites para aferição de provas utilizáveis pelo contribuinte, o processo administrativo corre o risco de não seguir sua finalidade, *i. e.*, um pronunciamento final, uma decisão célere e concreta que consubstancie a norma vigente.

⁸ A referida citação da obra de Hans Kelsen está em livre tradução para o português da referência original em espanhol.

2.1.3.2 Os Princípios da Livre Convicção e da Motivação

A autoridade julgadora deve ser livre para decidir de acordo com a convicção que a prova produziu em seu raciocínio. O artigo 29 do Decreto n.º 70.235/1972 informa que na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias. A prova precisa ser apreciada segundo as regras da experiência e da livre convicção da autoridade competente. Nesse sentido, segue a íntegra da Ementa do TRF da 1.ª Região:

PROCESSO CIVIL. ANULAÇÃO DE DÉBITO FISCAL. LAUDO PERICIAL. PRINCÍPIO DA LIVRE CONVICÇÃO DO JUIZ. 1. *Não está o juiz adstrito ao laudo pericial, podendo rejeitá-lo ou acolhê-lo, exercendo as valorações da prova como mais adequado for para o célere desate da questão, com fundamento no princípio da livre convicção do juiz inserto no art. 131 do CPC. Precedentes deste Tribunal.* 2. *Apelação desprovida. (BRASIL. Tribunal Regional Federal – 1.ª Região. **Apelação Cível n.º 95.01.13412-1/MG**. Relator: Juíza Federal Gilda Sigmaringa Seixas. D. J., p. 53, de 31 de Julho de 2003, grifado).*

Contudo, essa máxima encontra o limite no sentido de que a decisão sempre deve ser fundamentada, pois é íntimo à Administração o dever de indicar seus pressupostos de fato e de direito na decisão e o dever de motivar seus atos administrativos. O julgador administrativo necessita, para tornar jurídica sua decisão, motivar as razões pelas quais não foi convencido pelas provas produzidas pelo contribuinte. As provas produzidas devem ser necessariamente apreciadas pela autoridade competente. No entanto, o conhecimento das razões da decisão é essencial para o exercício do direito de defesa do administrado. Não basta somente a indicação das provas que animam a teoria vitoriosa, também é imprescindível a fundamentação das decisões, o que fornece a efetividade ao princípio do Contraditório e da Ampla Defesa. Somente em algumas hipóteses de atos vinculados, isto é, naqueles onde há aplicação quase que automática da lei, por não existir campo de interferência de juízos subjetivos do administrador, a simples menção do fato e da regra de direito a serem aplicados mostra-se suficiente por estar implícita a motivação.

A motivação dos atos administrativos compreende, ao mesmo tempo, a necessidade de se trazer à evidência os motivos de fato e os fundamentos jurídicos em que está apoiado o

administrador para justificar a tomada de decisão. Essa motivação do ato administrativo é imprescindível para efeitos de permitir uma avaliação da razoabilidade do ato, permitindo aos administrados conhecerem os motivos que levaram a administração a adotar determinada medida, alcançando, dessa forma, as finalidades consignadas implícita ou explicitamente na lei. Com efeito, através da motivação do ato administrativo, torna-se possível aferir sobre a existência dos pressupostos de fato declinados pelo administrador, cuja análise e interpretação são necessárias ao correto processo de subsunção da norma sobre o fato, conferindo, como consequência, ampla transparência à atividade administrativa.

Ratificando o acima exposto, Juarez Freitas pressupõe o que segue:

[...] o dever de motivação clara, explícita e congruente é vital para que se observe a exigência do devido processo. Diz o Artigo 50 da Lei de Processo Administrativo que os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses – entre outras hipóteses. (FREITAS, 2009, p.110).

A motivação não necessita de forma, exigindo-se, porém, a documentação dos atos praticados, o que permitirá a posterior apreciação pela própria Administração Pública, o controle da decisão pelo órgão recursal, ou por outros Poderes do Estado nos limites da sua competência constitucionalmente delineada.

A Lei n.º 9.784/1999, no inciso VII, parágrafo único do artigo 2.º, condiz que, nos processos administrativos, será observada a indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão. Da mesma forma, o Decreto n.º 70.235/1972, em seu artigo 31, informa que a decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. E ainda, no mesmo diploma anteriormente referido, em seu artigo 59, inciso II, visualiza-se que as decisões proferidas com preterição do direito de defesa serão nulas.

No processo administrativo tributário, embasada no princípio da legalidade, a autoridade administrativa tem extensos poderes para formar e conduzir as provas factuais. Entretanto, não significa que, em todas as situações, a verdade material será atingida, pois o ordenamento jurídico, que regula a prova, se contenta com a fixação dos fatos consoante critérios formais.

Ademais, há demarcações que não podem ser rompidas pela liberdade de que a Administração possui para produzir as provas visando a sua fundamentação, sendo esse o caso da proibição de admissão de provas obtidas por meios ilícitos.

2.1.3.3 O Princípio do Informalismo Mitigado

Esse princípio também denominado princípio da *Informalidade* ou por Odete Medauar de “formalismo moderado” (MEDAUAR, 1993, p. 121). Na sua essência, os atos processuais não dependem de forma, todavia, quando a possuírem, terão forma simples o suficiente para propiciar adequadas certeza e deferência aos direitos dos administrados.

Ressalva-se que em de caráter fiscal e disciplinar deve prevalecer o princípio da Relevância das Formas Jurídicas em razão da natureza da discussão produzida nestes processos administrativos; ou seja, o princípio ora em análise não deveria ser utilizado rigorosamente em todos os processos administrativos, a ponderação do julgador no caso concreto ainda é a melhor opção. Esse princípio encontra limite no princípio da Segurança Jurídica (todos os atos processuais podem ser informais até onde não afetarem a segurança jurídica).

Não desprezando algumas formalidades, a regra não é a predeterminação de forma para o andamento do ato processual. A exemplo do estabelecido no artigo 154 do CPC, “os atos e termos processuais não dependem de forma determinada, senão quando a lei expressamente o exigir” (BRASIL, artigo 154, *Caput*, Lei n.º 5.869, de 11 de Janeiro de 1973). Dessa forma, reputam-se válidos os atos processuais que, realizados de outro modo, preencham sua finalidade essencial.

2.1.3.4 O Princípio da Oficialidade

Por esse princípio, o processo administrativo deve ser impulsionado pela própria Administração, independentemente, da vontade do administrado, até seu termo.

O desenvolvimento do processo com notificações ou comunicações de decisões é uma tarefa do tribunal administrativo, que age segundo o princípio da atuação de ofício e não – como no direito processual civil – segundo o princípio do domínio das partes. (SILVA R.; BLANKE; SOMMERMANN, 2009, p. 30).

Está previsto, na legislação brasileira, na Lei n.º 9.784, de 29 de Janeiro de 1999, determinando a “impulsão, de ofício, do processo administrativo, sem prejuízo da atuação dos interessados” (BRASIL, artigo 2.º, Inciso XII, Lei n.º 9.784, de 29 de Janeiro de 1999) e no Decreto n.º 70.235, de 6 de Março de 1972, que prescreve, que “a autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento [...], a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis [...]” (artigo 18, *Caput*, Decreto n.º 70.235, de 6 de Março de 1972).

2.1.3.5 O Princípio da Preclusão

Essa instrução informa que aquilo não suscitado no prazo legal ou suscitado e já apreciado, não pode ser reapreciado. O contribuinte não pode introduzir novos e diferentes fundamentos na peça processual *ad quem* daqueles originalmente encaminhados na impugnação inicial. Sem esse fundamento, os processos tornar-se-iam cíclicos, intermináveis.

Politicamente justifica-se a preclusão em virtude do princípio pelo qual a passagem de um ato processual para outro supõe o enceramento do anterior, de tal forma que os atos já praticados permaneçam firmes e inatacáveis. Quanto mais rígido o procedimento – como o é o brasileiro, por desenvolver-se através de fases claramente determinadas pela lei – maior se

torna a importância da preclusão. (GRINOVER; CINTRA; DINAMARCO, 2005, p. 337).

A Lei n.º 9.784, de 29 de Janeiro de 1999, contém atenuantes ao rigorismo da preclusão exposta no artigo 16, § 4.º, do Decreto n.º 70.235, de 6 de Março de 1972. A Lei que regula o processo administrativo, em seu artigo 38, permite que documentação comprobatória seja encaminhada até a tomada da decisão.

2.1.3.6 O Princípio do Direito de Petição

Princípio constitucional (artigo 5.º, inciso XXXIV, Alínea "a", CRFB) que informa que a todos, independentemente do pagamento de taxas, é assegurado o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de seus direitos, contra ilegalidades ou abusos de poder.

É alcunhado de *princípio de Demanda* pelo professor Ovídio Baptista, que condiz o seguinte:

[...] o princípio de demanda baseia-se no pressuposto da disponibilidade não da causa posta sob julgamento, mas do próprio direito subjetivo das partes, segundo a regra básica de que ao titular do direito caberá decidir livremente se o exercerá ou deixará de exercê-lo. (SILVA, O., 2005, p. 50).

O Direito de Petição também é disposto no artigo 2.º do CPC, quando informa que nenhum juiz prestará tutela jurisdicional senão quando a parte ou o interessado assim a requerer; no artigo 128 do CPC, quando relata que o juiz há de ficar adstrito ao pedido do autor, decidindo nos limites em que ela haja sido proposta.

2.1.3.7 O Princípio da Limitação do Controle de Legalidade e Constitucionalidade

A *Jurisdição Administrativa* brasileira, apesar de possuir princípios e normas legislativas que conferem neutralidade e imparcialidade em suas decisões, está submetida ao entendimento do Ministério da Fazenda, devendo, em determinadas situações, seguir suas instruções à risca.

Mesmo existindo a independência funcional hierárquica, não se escapará da assertiva de que, na pedra de toque, o órgão administrativo é mesmo tanto para autuar o administrado, quanto para julgá-lo. Por essa razão torna-se arriscado permitir a livre apreciação do controle de legalidade ou, mais grave, da constitucionalidade de leis pela Administração nos processos administrativos. A aplicação da Teoria Geral do Estado clarifica a questão; assim se expõe o entendimento.

A Teoria da Separação dos Poderes⁹, expressamente adotada na Constituição Federal quando dispõe que “São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário” (BRASIL, artigo 2.º, *Caput*, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988), importa que não é possível a ingerência de qualquer Poder do Estado acima de outro. Assim sendo, se a Constituição dá competência exclusiva ao Poder Judiciário do controle de constitucionalidade de leis, por intermédio do Supremo Tribunal Federal, outro Poder do Estado não poderá realizar essa função.

Na Ciência Política é clássica a análise da atividade jurídica do Estado-global em funções, discriminadas segundo um critério material ou formal. Correntemente se distinguem, de acordo com estes critérios, as funções de legislar, de julgar e de administrar. (CAETANO, 1977, p. 40).

Da mesma forma que não compete ao Judiciário, a função precípua de arrecadar tributos ou verificar o *mérito administrativo*, não compete à Administração analisar leis que não proferiu. No entanto, logicamente se entende que esse fundamento não é estanque, pois as atribuições de cada Poder não se encontram em um estado puro; por exemplo, a Assembléia

⁹ Conforme Souza Junior, o original modelo francês do século XVIII dividiu o Poder Estatal entre os três órgãos existentes à época (Rei, Parlamento e Juízes) atribuindo, a cada um, uma das funções do Estado (executiva, legislativa e judiciária) de forma separada ou pura. Seriam três órgãos especializados, em um plano de igualdade e hierarquia, assegurando a garantia Constitucional da Independência e Harmonia dos Poderes. Para aprofundamento do tema ver: (SOUZA JUNIOR, Cezar Saldanha. **O Tribunal Constitucional como Poder: Uma Nova Teoria da Divisão dos Poderes**. São Paulo: Memória Jurídica, 2002, p. 56-57.

deveria somente legislar em termos gerais e abstratos, mas é corriqueiro o surgimento de leis específicas para peculiares casos concretos (função própria do Executivo).

No Brasil, inexistente uma verdadeira Jurisdição Administrativa, pois há diferença entre a Administração Pública considerada como atividade e a função administrativa do Estado.

Enquanto na função jurisdicional há passividade dos órgãos que só se pronunciam provocados pelas partes, e imparcialidade por ser exercida com alheamento em relação aos interesses em conflito, na função administrativa existe atividade a partir da iniciativa necessária para atingir os objetivos propostos e parcialidade por os órgãos terem o dever de tomar a peito a realização do interesse que lhes estiver confiado, lutando com os interesses opostos, se preciso for. (CAETANO, 1977, p. 42).

Acaso existisse um Poder Judiciário Administrativo e Tributário, como assim fazem a quase totalidade dos países europeus, seria permitido a essa Jurisdição, convencidamente, o controle e análise da legalidade e da constitucionalidade de leis. Informa-se que é possível a criação dessa especialização judiciária. Há todo o acertado aparelhamento no âmbito federal encabeçado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que poderia ser utilizado em tal transição. Conclui-se, que a atual disposição dos órgãos julgadores administrativos, conseqüentemente, encontra empecilhos na cláusula pétrea da Separação de Poderes, impedindo o controle da legalidade e constitucionalidade de leis.

2.2 A Instância Administrativa Fiscal Federal

Na área tributária e fiscal, a duplicidade de esforços da Administração e do Judiciário na solução de litígios entre os particulares e o Estado concentrava-se no lançamento do crédito tributário. Havia a possibilidade de que a discussão dos lançamentos efetuados pela administração fiscal antecedessem, já na esfera administrativa, a discussão na via judicial a mesma questão na fase da execução processual.

Todavia a legislação e a jurisprudência brasileiras, tanto em questões materiais como processuais, modificaram radicalmente o quadro inicial. De um lado, trouxeram questões tributárias novas, abrangentes e complexas, levando a um aumento exponencial dos litígios administrativos e judiciais sobre o lançamento e outras novas áreas. De outro lado, multiplicaram as possibilidades de interação entre julgamentos administrativos e judiciais, implicando reincidentes replicações de trabalho.

A administração fiscal sempre permitiu a seus contribuintes impugnarem os lançamentos efetuados por seus agentes. A discussão que daí advém se dá por meio de um processo regido por princípios bastante similares aos processos judiciais, sendo que esse se mostra útil ao Executivo, pois permite a revisão dos lançamentos tributários e possibilita o cancelamento de exigências indevidas, evitando execuções fiscais infrutíferas custosas ao erário público. Só aqui já se evidencia o caráter controlador da legalidade dos atos da Administração por via própria.

Os processos administrativos, no âmbito federal, ganham o nome de Processos Administrativos Fiscais, doravante PAF(s), que também são vantajosos ao contribuinte. São geralmente gratuitos, informais, dispensam a presença de advogados e não afetam a possibilidade da questão ser discutida em via judicial.

São meios alternativos de solução de conflitos já que a discussão administrativa dos créditos tributários contribui para a redução da carga de trabalho no Poder Judiciário, pois inúmeros lançamentos podem ser revistos total ou parcialmente antes de adrentarem em litígio comum. Ademais, o julgamento administrativo possui outros aspectos positivos, pois auxilia no aperfeiçoamento da legislação e propicia maior segurança jurídica na área tributária.

São esses fatores positivos que justificam a assunção desta incumbência que está fora das atribuições constitucionais do Estado. Contudo, para que o processo administrativo cumpra suas funções, mais técnico e eficiente deverá ser o julgamento administrativo e, por conseguinte, mais dispendioso. Assim, em razão da ponderação dos custos e dos benefícios, são poucas as matérias em que existe tradicionalmente uma previsão legal de discussão administrativa.

Contudo, embora o julgamento administrativo dos lançamentos possa substituir o julgamento judicial, em outros, pode implicar na duplicação de esforços para uma mesma questão soez (caso o contribuinte não se satisfaça com a discussão administrativa e resistir em juízo à execução do crédito então lançado, ocorrerá, necessariamente a duplicidade de trabalho).

Frente à relevância dos recursos envolvidos, inclusive podendo afetar o quadro econômico do país, é de capital importância conhecer bem o sistema julgador brasileiro. É conveniente examinar a situação inicial e identificar as sucessivas novidades, analisando seus efeitos, que acabaram por levar à situação presente existente aos tribunais e conselhos administrativos fiscais brasileiros. Também se mostra importante conhecer do rito processual do julgamento administrativo dos créditos tributários lançados pela administração fiscal, bem como seus princípios basilares e as instituições julgadoras respectivas.

Aos moldes da jurisdição comum, os órgãos julgadores da administração fiscal federal são estruturados em duas instâncias apreciativas das impugnações dos administrados – uma inicial e outra recursal – e, ainda, uma instância especial, sendo, dessa forma, possível ao contribuinte ter apreciação de sua petição por três graus de cognição administrativa.

Ressalta-se que na esfera da União, o Decreto n.º 70.235/1972 (recebido como Lei a partir da Constituição de 1988) regula o processo administrativo de discussão de lançamento dos tributos administrados pela Receita Federal do Brasil – RFB. Regula tanto a fase de fiscalização quanto a fase de julgamento administrativo de lançamentos efetuados e impugnados. Também analisar-se-ão, nos subitens a seguir, as principais características de cada órgão julgador, como, por exemplo, a composição, a competência e os recursos possíveis em cada esfera.

2.2.1 As Delegacias Regionais de Julgamento

O julgamento dos Processos Administrativos Fiscais em Primeira Instância, na esfera Federal, é efetuado pelas 18 (dezoito) Delegacias Regionais de Julgamento (cf. Lei n.º 8.748/1993, art. 2.º). Apesar de serem órgãos da Receita Federal Brasileira, estão separadas das Delegacias da Receita Federal – DRF(s), órgãos responsáveis pela prática dos atos de lançamento, cassação, exclusão, denegação, ou seja, dos diferentes atos processuais anteriores ao julgamento administrativo. Essa diferenciação visa a fornecer maior isenção e imparcialidade aos julgadores administrativos.

As Delegacias Regionais de Julgamento são colegiados, compostos por cinco Auditores, reguladas pela Lei n.º 8.748/1993, resultante da conversão da Medida Provisória n.º 367. A referida Lei é complementada e regulamentada pelo Decreto n.º 70.235/1972, que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal (PAF), pelo Regimento Interno da Receita Federal, pela Portaria MF n.º 125, de 04 de Março 2009 e pela Portaria MF n.º 58, de 17 de Março de 2006.

As DRJ(s), embora independentes das Delegacias da Receita Federal, integram a estrutura da Secretaria da Receita Federal (Lei n.º 8.748/1993, art. 2.º, § 1.º); portanto, seus julgadores devem observar suas respectivas Portarias, Instruções Normativas e demais atos infralegais – dependência minimizada, no processo administrativo, assim como no sistema jurídico judicial, pelo princípio da Livre Convicção, que permite ao julgador valorar as provas e a decidir com liberdade de pensamento.

O critério para fixação das competências das referidas delegacias é misto, ou seja, por critério territorial e por matéria, e, atualmente, está fixado na Portaria MF n.º 030, de 25 de Fevereiro de 2005. As DRJ(s) possuem Turmas especializadas por assunto e por matéria tributária; toma-se, por exemplo, as Turmas de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, Turmas de Imposto de Renda de Pessoa Física, Turmas de Contribuições Previdenciárias e Turmas de Imposto sobre Produtos Industrializados. Todos os julgadores são Auditores-Fiscais da Receita Federal e devem ter formação preferencialmente jurídica na área administrativa e tributária.

As decisões são tomadas por acórdão. Nesse contexto, ao julgador incumbe elaborar relatório, voto e ementa aos acórdãos em que for relator, propor diligências nos processos a

ele distribuídos e proferir votos durante as sessões. Há um máximo de cinco e um mínimo de três julgadores por Turma.

A prioridade de julgamento nos processos administrativos nas Delegacias de Julgamento foi definida pelo artigo 27 do Decreto n.º 70.235/1972. A referida norma estabelece o julgamento prioritário dos processos em que estiverem presentes as circunstâncias de crime contra a ordem tributária ou de elevado valor; a Portaria n.º 2.701/2011 da Receita Federal estabelece o seguinte:

Os processos fiscais que tratam de exigência de crédito tributário de valor superior a R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais) e aqueles em que estejam presentes circunstâncias indicativas de crime contra a ordem tributária, objeto de representação fiscal para fins penais, devem ser distribuídos à competente turma de julgamento até o último dia útil da semana subsequente ao ingresso daqueles na DRJ. (Brasil, Secretaria da Receita Federal, Artigo 2.º, *Caput*, Portaria n.º 2.701, de 28 de Setembro de 2001).

O rito dos julgamentos é o previsto no Decreto n.º 70.235/1972, aplicando-se princípios semelhantes ou até os mesmos do processo judicial. Porém, valem, sem sombra de dúvida, os próprios do processo administrativo, como a Informalidade, a busca da Verdade Material, a Oficialidade.

O objetivo é sempre garantir a Ampla Defesa e o Contraditório ao contribuinte. Nesse sentido, o artigo 31 do Decreto n.º 70.235/1972 determina que a decisão deve se referir a todos os autos de infração e notificações de lançamento objetos do processo, bem como a todas as razões de defesa suscitadas pelo impugnante. A ausência dessas manifestações implica na nulidade da decisão por cerceamento do direito de defesa.

As sessões de julgamento são fechadas e sem a participação do contribuinte ou de terceiros. É defeso à Administração alterar ou inovar seu ato no decorrer do julgamento. A exigência é mantida ou cancelada em seu todo ou em parte. Assim, após o convencimento da Turma, a DRJ monta o acórdão e o envia para a DRF, que fica responsável por cientificar o contribuinte da decisão; no caso da impugnação ser indeferida pela Turma, intima-se aquele para cumprir ou apresentar recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, no prazo de 30 dias.

No caso de decisão favorável ao contribuinte encerra-se o litígio administrativo. Se a discussão for relativa a lançamentos tributários, as decisões favoráveis só encerram a

discussão se apresentarem valor de causa menor que um milhão de Reais, pois, se maior, o Presidente da Turma deve apresentar recurso de ofício para o CARF, observada a redação do artigo 34, inciso I, do Decreto n.º 70.235/1972.

2.2.2 O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

A segunda instância da Jurisdição Administrativa é o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. O CARF é órgão do Ministério da Fazenda, mas desvinculado à Receita Federal. Recebe os recursos voluntários com efeito suspensivo e, em consequência, a eficácia da decisão de primeira instância fica sobrestada até que esse órgão decida o recurso.

No CARF, seus conselheiros não estão obrigados a seguir as interpretações da Receita Federal, contudo, devem seguir os Decretos e atos do Ministério da Fazenda, incluindo, dentre esses últimos, os pareceres da Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN, referendados pelo Ministro da Fazenda. Os conselheiros, em princípio, não poderiam fazer juízo de legalidade ou de constitucionalidade, mas é possível visualizar na doutrina permissões ao controle da legalidade no âmbito do PAF.

O CARF é composto por três seções especializadas, é dividido pelas seguintes matérias: (a) Imposto sobre a Renda com seus reflexos e Contribuição Social sobre o Lucro (1.ª Seção); (b) Imposto sobre Produtos Industrializados, IOF, PIS/PASEP, COFINS, e Contribuições Previdenciárias (2.ª Seção); e (c) Imposto sobre a Importação, a Exportação, ITR, FINSOCIAL, CIDE e Exclusão e Vedação do SIMPLES (3.ª Seção). São os artigos 2.º, 3.º e 4.º do Regimento Interno do Conselho. Cada Seção possui quatro Câmaras; cada Câmara é composta por três Turmas, duas ordinárias (sem limite de alçada) e uma extraordinária (com limite de alçada de um milhão de Reais).

As Turmas são compostas por seis conselheiros, sendo três representantes da Fazenda e três representantes dos contribuintes. Os julgamentos são abertos ao público, podendo haver sustentação oral. A Procuradoria da Fazenda Nacional acompanha os julgamentos, podendo fazer sua sustentação; deve ser intimada dos acórdãos e, se assim decidir, impetrar recursos; tem o prazo de trinta dias para apresentar contrarrazões (conforme o artigo 48, § 2.º do

Regimento Interno do CARF). O acórdão do CARF é cientificado ao contribuinte e ao representante da Procuradoria da Fazenda e, caso não houver recurso, a decisão é definitiva na esfera administrativa.

2.2.3 A Câmara Superior de Recursos Fiscais

A Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, criada pelo Decreto n.º 83.304, de 28 de Março de 1979, compete julgar os recursos especiais contra decisões não unânimes ou divergentes, competência, antes exercida pelo Ministro da Fazenda, conforme estabelecia o artigo 26, inciso I do Decreto n.º 70.235/1972, e, conseqüentemente, Embargos de Declaração. Ademais "Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF" (Brasil, Ministério da Fazenda, artigo 67, *Caput*, Portaria n.º 256, de 22 de Junho de 2009).

A Câmara Superior de Recursos Fiscais é formada por três Turmas e o Pleno da CSRF. A presidência da CSRF, das respectivas Turmas e do Pleno será exercida pelo Presidente do CARF. A vice-presidência da CSRF, das turmas e do Pleno será exercida pelo vice-presidente do CARF. A presidência do CARF será exercida por conselheiro representante da Fazenda Nacional; a vice-presidência, por um representante dos Contribuintes.

Em qualquer fase processual o contribuinte poderá desistir do processo em tramitação. A desistência será manifestada em petição ou a termo nos autos do processo administrativo. O pedido de parcelamento, a confissão irretroatável de dívida, a extinção sem ressalva do débito, por qualquer de suas modalidades, ou a propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda Nacional, de ação judicial com o mesmo objeto, importa, também, na desistência do recurso.

2.3 A Determinação do Processo Administrativo Fiscal

É possível comparar a Teoria Geral dos Recursos Cíveis aos procedimentos e atos processuais do PAF, até mesmo porque essa Teoria é utilizada quando da carência de dispositivos ou fundamentos no Processo e Direito Administrativos. As regras do Código de Processo Civil não se aplicam em sua totalidade no âmbito administrativo; todavia, são sim aplicáveis os princípios Gerais do Processo Civil, salvo disposição de Lei ou incompatibilidade na organização destas instituições julgadoras administrativas. Nesse sentido, citando Aurélio Guaita, José Cretella Júnior especifica o seguinte:

Por definição, o processo administrativo é uma categoria especial do gênero processo, do que concluímos – não importa a disparidade existente – que as conclusões a que se chegou na teoria geral do direito processual sejam perfeitamente válidas para nós. O processo administrativo é essencialmente idêntico às demais espécies de processos. (GUAITA, 1953, p. 10 *apud* CRETELLA JR., 2009, p. 38).

Apresentar-se-á, com maior particularidade, a organização e o funcionamento do Processo Administrativo Fiscal no âmbito da Administração Pública Federal, evidenciando, entre outros aspectos, seus atos processuais, seus prazos e sua produção de provas. A finalidade do excerto é evidenciar que os procedimentos do PAF são tão bem estruturados e organizados quanto aqueles utilizados no processo civil, o que garante a lisura dos atos, bem como a obediência ao *Due Process of Law* e todas as garantias daí decorrentes.

2.3.1 Do Procedimento Fiscal

O procedimento fiscal busca orientações e informações que permitam a identificação do sujeito passivo da obrigação fiscal e a preparação para o lançamento tributário. Inicia-se pelo ato de ofício praticado por servidor competente (cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária), pela apreensão de mercadorias, documentos ou livros, ou pelo despacho

aduaneiro de mercadoria importada, conforme o artigo 7.º e seus incisos, do Decreto n.º 70.235/1972.

A caracterização do momento do procedimento fiscal é importante para a Administração, haja vista o sujeito passivo beneficiar-se da espontaneidade para cumprir obrigações tributárias inadimplidas, ou seja, o contribuinte em débito com a Receita pode, por exemplo, pagar seus impostos, apresentar ou retificar suas declarações, sem ter de recolher a multa de ofício sobre o tributo devido. Outro benefício da espontaneidade é a possibilidade de formular consultas sobre questões tributárias. Contudo, iniciado o procedimento fiscal, o contribuinte não pode mais beneficiar-se da espontaneidade, pois esse fica defeso de remediar suas infrações sem sofrer a aplicação de multas pertinentes.

O descabimento da espontaneidade do sujeito passivo dar-se-á desde a instauração do procedimento fiscal e valerá por sessenta dias, podendo ser prorrogados, por igual período, (artigo 7º, § 2º, do Decreto nº 70.235/1972). Expirado esse prazo, ter-se-á por readquirida a espontaneidade, o sujeito passivo.

Na fase procedimental, a Administração não está obrigada a informar o contribuinte acerca das investigações realizadas sobre sua pessoa nem precisa abrir vista dos elementos de prova coletados, pois essa fase possui natureza somente inquisitória. Assim, somente após a formalização da exigência fiscal (lançamento), é que o sujeito passivo terá direito, propriamente, ao contraditório e à ampla defesa, fazendo-se valer dos recursos distintos.

A competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização são regulados, em caráter geral ou especificamente, em função da natureza de cada tributo (artigo 194, *Caput*, CTN). Dessa forma, não há, no ordenamento jurídico brasileiro, um diploma único que defina os poderes e deveres da autoridade administrativa na execução dos procedimentos fiscais.

A Lei n.º 9.430, de 27 de Dezembro de 1996, que dispõe sobre a legislação tributária federal, nos seus artigos 34 a 38, intensificou os poderes e procedimentos da fiscalização; dentre eles, os seguintes: a) o acesso a documentos em meios magnéticos e assemelhados; b) o exame de livros e documentos fora do estabelecimento do sujeito passivo mediante retenção; c) lacramento de móveis, caixas, cofres e depósitos; d) fixação de obrigatoriedade de guarda pelo sujeito passivo de documentos que gerem efeitos tributáveis em exercícios futuros; e) obrigatoriedade do sujeito passivo de manter documentação técnica completa e atualizada do sistema, para possibilitar sua auditoria.

Frente à legislação tributária, não têm eficácia quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes ou produtores, ou da obrigação destes de exibí-los (seguindo o artigo 195, *Caput*, do CTN). Todos esses poderes devem ser documentados e exercidos dentro dos limites legais, os termos devem ser descritos com precisão, constando, obrigatoriamente, o procedimento adotado com os fundamentos legais que o legitima. Conforme o artigo 7.º da Lei n.º 2.354, de 29 de Novembro de 1954, todos os contribuintes são obrigados a prestar informações e esclarecimentos exigidos pelos Fiscais da Receita Federal, no exercício de suas funções, sendo as declarações tomadas por termo e assinadas pelo declarante.

Tendo visto que Administração Fiscal arrecadatária possui amplo poder para examinar livros, arquivos e documentos do sujeito passivo, necessário garantir-lhe segredo sobre essas informações colhidas no procedimento fiscal, pois que poderá, do contrário, lesar o administrado, consideravelmente, tanto no seu nome, na sua honra ou em seu crédito, bem como, até mesmo, na sua segurança. Neste sentido, conforme o artigo 198, *Caput*, do CTN, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.

2.3.2 Da Produção das Provas

O momento processual próprio para produzir as provas no Processo Administrativo Fiscal é no procedimento de fiscalização (artigo 9.º do Decreto n.º 70.235/1972). O lançamento deve estar acompanhado de todos os meios probantes dos fatos imputados ao sujeito passivo. As provas são os meios (testemunhais, documentais e periciais) que visam a estabelecer a existência de um fato jurídico ou a fornecer ao julgador da causa meios suficientes para seu convencimento da verdade dos fatos deduzidos no processo. Nesse sentido, Ovídio Baptista demonstra o seguinte:

No domínio do processo civil, onde o sentido da palavra prova não difere substancialmente do sentido comum, ela pode significar tanto a atividade que os sujeitos do processo realizam para demonstrar a existência dos fatos formadores de seus direitos, que haverão de basear a convicção do julgador, quanto o instrumento por meio do qual essa verificação se faz. (Silva, O., 2005, p. 320).

No entanto, há diferenças e peculiaridades entre a regulação da prova na esfera civil e na esfera administrativa, o regime jurídico que se manifesta em um processo jurisdicional ou em um processo administrativo é particular.

Da mesma forma, a prova no Processo Administrativo Fiscal, possui duas distinções; são elas: a) processos administrativos de exigência fiscal, referentes aos processos relativos a autos de infração e a notificações de lançamento; b) processos administrativos originados pelo contribuinte, que são os pedidos de restituição e as declarações de compensação, por exemplo.

Nos processos administrativos de exigência do crédito tributário, prevalece o Princípio Inquisitório, que permite ao julgador proceder *ex officio* e colher livremente as provas. Nos processos administrativos originados pelos contribuintes, prevalece o Princípio Dispositivo, que impõe que a atividade probatória deve se desenvolver dentro dos limites do pedido formulado pelo contribuinte. Referendando CARNELUTTI, Ovídio Baptista condiz magistralmente a seguir:

Tal princípio vincula duplamente o juiz aos fatos alegados, impedindo-o de decidir a causa com base em fatos que as partes não hajam afirmado e obrigando-o a considerar a situação de fato afirmada por todas as partes como verdadeira. (CARNELUTTI, 1979, p. 9 *apud* SILVA O., 2005, p. 47).

Essa situação ocorre haja vista a Administração, no mesmo processo, ser parte e julgadora da lide, ou seja, o órgão público atua como parte para coletar as provas dos fatos que fundamentam sua pretensão¹⁰ e atua como julgador, com o fim de avaliar a aptidão dessas provas produzidas para acreditar tais fatos. Todavia, esse conflito é moderado pelo fato de que não há subordinação hierárquica entre a autoridade que lançou a exigência fiscal e a autoridade que julga o caso em questão, há independência no exercício dessas funções.

¹⁰ A presumida legitimidade do ato administrativo não exime a Administração Tributária de provar o fundamento e a legitimidade de sua pretensão.

Outra peculiaridade marcante em relação aos atos do regime civil é a existência de deveres de colaboração dos sujeitos passivos tributários à Administração. A existência desses deveres de colaboração tem profundas consequências na regulação da prova, especialmente nas hipóteses em que o contribuinte não os cumpre.

Quantos às Provas Obtidas por Meios Ilícitos, o artigo 5.º, inciso LVI, da Constituição da República prescreve exatamente a sua inadmissibilidade no processual. A regra de mesmo conteúdo, aplicável especificamente no processo administrativo, consta do artigo 30 da Lei n.º 9.784, de 29 de Janeiro de 1999. Nesse sentido, segue a introdução de Ementa em processo judicial no Supremo Tribunal.

Prova: alegação de ilicitude da obtida mediante apreensão de documentos por agentes fiscais, em escritórios de empresa - compreendidos no alcance da garantia constitucional da inviolabilidade do domicílio - e de contaminação das provas daquelas derivadas: *tese substancialmente correta*, prejudicada no caso, entretanto, pela ausência de qualquer prova de resistência dos acusados ou de seus prepostos ao ingresso dos fiscais nas dependências da empresa ou sequer de protesto imediato contra a diligência. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **HC 79512/RJ**. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. D. J., 16 de maio de 2003, p. 92, *grifado*).

Esta norma resulta da constatação de que não basta sancionar o ilícito apenas no plano do direito material como, por exemplo, punir a invasão de domicílio para a obtenção de uma prova. A proteção dos direitos fundamentais exige que se negue eficácia processual à prova ilicitamente obtida. Nesse sentido, a não admissão no processo das provas ilícitas representa uma opção pela proteção dos direitos fundamentais, em detrimento do conhecimento da verdade no processo. No entanto, é possível sua relativização, conforme acima exposto na jurisprudência acostada.

Em resumo, a Administração realiza a atividade probatória no processo administrativo não somente visando a assegurar esse direito do contribuinte, mas também a possibilitar que a atuação administrativa esteja dentro dos ditames da legalidade e moralidade.

2.3.3 Do Lançamento Tributário

O estudo do funcionamento da *Jurisdição Administrativa* em matéria tributária reclama o exame da importância do lançamento tributário como decorrência do próprio conceito de tributo. O lançamento tributário é o ponto de partida a ensejar o surgimento da *Jurisdição Administrativa* em matéria tributária, também examinados os procedimentos administrativos adotados com vistas à obtenção de decisões em sede administrativa.

Nos termos da Lei, artigo 3.º do Código Tributário Nacional, tributo é uma prestação ou obrigação em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que o indivíduo deve ao Estado, nascida do exercício de uma atividade lícita e que será cobrada ou exigida mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Constatando o fiscal que o administrado deve determinado tributo ou contribuição ou houve o cometimento de alguma infração tributária, esse deve formalizar a exigência fiscal, efetuando o correspondente lançamento. Conforme dispõe o Código Tributário Nacional, em seu artigo 142, parágrafo único, “a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional” (Brasil, artigo 142, parágrafo único, Lei n.º 5.172, de 25 de Outubro de 1966).

A formalização do lançamento tributário é realizada por outros dois atos administrativos; são eles: a) o auto de infração, instrumento de formalização da exigência fiscal, apropriado para diligências externas, nas quais se buscam informações que a Administração ainda não dispõe para, dessa forma, efetuar o lançamento dos tributos devidos ou não declarados pelo sujeito passivo, está regulado no artigo 10 do Decreto n.º 70.235, de 6 de Março de 1972; b) a notificação de lançamento, ordinariamente se limita a atividades internas nas repartições públicas, *e. g.*, revisão das declarações do sujeito passivo, onde a exigência será formalizada com os dados disponibilizados à Receita pelo próprio sujeito passivo, legalmente está prevista no artigo 11 do Decreto n.º 70.235/1972.

O lançamento tem o objetivo de formalizar e tornar exigível o crédito tributário não confessado ou não recolhido, não permitindo que ocorra a decadência, e, assim, possibilitar sua inscrição em dívida ativa, constituindo, a certidão correspondente, um título extrajudicial.

Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular. (BRASIL, artigo 201, *Caput*, **Lei n.º 5.172, de 25 de Outubro de 1966**).

Por sua vez, a certidão de dívida ativa – título executivo extrajudicial, conforme o artigo 585, inciso VII, do CPC – tem em si a presunção de liquidez e certeza (artigo 204, *Caput*, CTN), o que possibilita a propositura, pela Procuradoria da Fazenda Nacional, da chamada ação de execução fiscal, regulamentada pela Lei n.º 6.830, de 22 de Setembro de 1980, sendo uma ação que dispõe a Fazenda Pública para a cobrança dos seus créditos tributários, desde que regularmente inscritos como dívida ativa. A proposição dessa ação é possível sem qualquer outra formalidade anterior, na qual o primeiro ato é a citação do devedor para pagar ou nomear bens à penhora. O devedor, no processo de execução, não pode, em princípio, apresentar defesa. A possibilidade de discussão sobre a dívida somente é possível por meio de ação de embargos, isso depois de feita a penhora dos bens.

Ao contrário dos demais títulos executivos, o lançamento é constituído de forma unilateral pela Administração tributária, e exatamente aí reside um dos principais motivos da existência do processo administrativo. A Administração tem interesse em resolver antecipadamente os conflitos a respeito dos seus lançamentos, de forma a evitar a execução de créditos tributários indevidos. Como o contribuinte não tem qualquer participação no lançamento do crédito tributário, a não ser prestando as informações solicitadas, existe a possibilidade de ouvi-lo em um momento posterior, antes da propositura da ação de execução.

Caso haja discordância com o lançamento tributário, o contribuinte tem direito a manifestar impugnação – direito constitucional de Petição. A impugnação deve ser apresentada no prazo de trinta dias, contado do dia da ciência do lançamento. Deve ser expressa, considerando-se não impugnada a matéria que não tenha sido contestada pelo impugnante (artigo 17 do Decreto n.º 70.235/1972). Questões que deixaram de ser arguidas na peça impugnatória consideram-se, em princípio, atingidas pela preclusão – o que não impede aos julgadores administrativos a possibilidade de suscitar, de ofício, matérias não alegadas na referida petição. E garantindo o direito de defesa do administrado, lhe é assegurado ter vista dos autos no órgão preparador dentro do prazo para impugnar, ou seja, trinta dias.

Havendo a tempestividade da impugnação, essa gera três efeitos; são os a seguir dispostos: a) instauração da fase litigiosa do procedimento tributário (artigo 14, Decreto

n.º 70.235/1972), o sujeito passivo discorda de sua exigência, nasce, portanto, um conflito de interesses entre a Administração Fazendária e o contribuinte, passam a vigorar os princípios do Contraditório e da Ampla Defesa; b) suspensão da exigibilidade do crédito tributário (artigo 151, inciso III, CTN), o crédito não pode ser inscrito em dívida ativa e nem proposta a ação de execução fiscal enquanto durar o Processo Administrativo Fiscal; e c) interrupção do prazo prescricional para propositura da ação de execução fiscal por parte da Fazenda Pública.

A impugnação deve ser apresentada por escrito, na repartição onde tramite o processo, mencionando seus motivos de fato e de direito, observados os demais requisitos dos artigos 15 e 16 do Decreto n.º 70.235/1972. Entretanto, cumprindo o princípio do Informalismo Mitigado – que na sua essência, informa que os atos processuais não dependem de forma, todavia, quando a possuírem, terão forma simples o suficiente para propiciar adequadas certeza e deferência aos direitos dos administrados –, a falta de algum desses elementos não prejudica a defesa do contribuinte; esse também pode elaborar a sua impugnação sem necessitar de *jus postulandi*.

Importante ressaltar que, pelo princípio da Inafastabilidade do Controle Judicial, caso o administrado formule pedido idêntico na esfera judicial, sua impugnação tornar-se-á sem efeito na esfera administrativa.

A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos. (BRASIL, artigo 38, *Caput*, Lei n.º 6.830, de 22 de Setembro de 1980).

Se assim optar o contribuinte – discutir em juízo comum certa matéria tributária –, ocasionará a renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa e a conseqüente desistência do recurso administrativo interposto.

No entanto, como o Estado tem interesse em resolver antecipadamente os conflitos a respeito dos seus lançamentos, as decisões administrativas que cancelam o crédito lançado são imbuídas da definitividade para a Administração. Assim sendo, pode-se afirmar que essa via alternativa de soluções de conflitos colabora na redução da carga de trabalho do Poder Judiciário.

Caso o lançamento seja mantido integralmente ou apenas parcialmente, o contribuinte é intimado a pagá-lo. Caso não pague ou não parcele o seu débito, após o prazo de cobrança amigável na RFB, o débito é encaminhado para a PFN, que o inscreverá em dívida ativa e executa-lo-á. A inscrição do lançamento em dívida ativa forma um título executivo extrajudicial. Caso o Contribuinte não efetue o pagamento ou o parcelamento, a PFN inicia a execução com o simples traslado da inscrição.

Iniciada a execução, ela pode ser embargada, permitindo que o Contribuinte repita no Judiciário toda a discussão que teve na via administrativa, tanto questões de fato quanto de direito, inclusive acrescentando novos argumentos e provas. Não existe nenhuma regra determinando o aproveitamento de algum elemento do julgamento administrativo na via judicial, o que até mesmo poderia auxiliar o trabalho de cognição do juiz.

2.3.4 O Cumprimento da Obrigação Tributária

Formalizada a exigência fiscal, como já se referiu, o administrado é intimado para pagá-la ou impugná-la no prazo de trinta dias, o contribuinte, logicamente, pode concordar com o lançamento e pagá-lo sem oposição. Também é possível requerer o parcelamento do crédito tributário no devido prazo legal .

A legislação fiscal permite que o autuado requeira o parcelamento da exigência fiscal no prazo da impugnação ou do recurso voluntário; há percentuais de descontos podem chegar a cinquenta por cento da multa de lançamento de ofício ao contribuinte autuado. Os descontos possíveis são tratados na Lei n.º 8.218, de 29 de Agosto de 1991.

Caso o contribuinte autuado não efetue o pagamento do crédito tributário e não apresente impugnação no prazo ao qual tem direito, deverá ser declarada sua revelia. É a ausência de contraditório, o não comparecimento do sujeito passivo ao processo, declarada por meio de termo próprio, no processo; não há litígio.

Nesse caso, deve o processo permanecer no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável, conforme o disposto no artigo 21 do Decreto n.º 70.235/1972. Não havendo o pagamento no decorrer desse prazo, o processo será encaminhado para a

Procuradoria da Fazenda Nacional para que seja inscrito em dívida ativa e se promova a cobrança executiva, observado o disposto do artigo 21, § 3.º do Decreto n.º 70.235/1972. A apresentação de impugnação intempestiva também ocasiona a revelia e a remessa do processo para cobrança, sem julgamento.

2.3.5 Outras Importantes Matérias no Processo Administrativo Fiscal

Até pouco tempo, o litígio considerado relevante no campo tributário versava sobre o crédito lançado pela Administração Fiscal. Contudo, diversos campos no Direito Material e Processual se desenvolveram, aumentando o número de impugnações dos contribuintes em relação a atos do Fisco. A própria legislação possibilita uma discussão administrativa, no rito do Decreto n.º 70.235/1972, para reduzir o impacto na carga de trabalho do Judiciário

No campo do Direito Processual, a admissão do mandado de segurança preventivo, permitindo o ataque contra a lei em tese, multiplicou o número de disputas em todas as questões de Direito Tributário, possibilitando, além disso, a intercalação de litígios na via judicial e administrativa.

No campo do Direito Material, servem de exemplo as questões relativas à introdução de sistemas simplificados para micro-empresas e para empresas de pequeno porte, de parcelamentos especiais, de compensação em matéria tributária da União e de declarações formalizadoras de crédito tributário. Uma breve análise apresenta alguns dos efeitos das novidades mencionadas.

2.3.5.1 O Mandado de Segurança Preventivo

Na sua origem, o mandado de segurança voltava-se contra ato concreto. Posteriormente, por construção pretoriana, admitiu-se o mandado de segurança preventivo, contra a lei em tese. Com esse novo instrumento processual, o Judiciário é tomado por uma verdadeira enxurrada de mandados de segurança, visando afastar a incidência de leis tributárias sob o fundamento de que estas eram inconstitucionais.

Por meio do mandado de segurança preventivo, os contribuintes pediam a tutela jurisdicional para evitar que a RFB viesse a aplicar a lei e a efetuar o lançamento. Em um primeiro momento, algumas liminares, ao invés de impedirem somente a exigência do tributo, também impediam que o Fisco efetuasse o lançamento (constitui-se o crédito tributário). Em reação, clarificou a Jurisprudência em não caber tal proibição no curso da ação, já que isso conduziria à decadência da ação nos casos de a decisão final ser desfavorável ao contribuinte. Seria possível o lançamento, mas não sua exigibilidade. O lançamento acaba sendo positivado para prevenir sua decadência (art. 63 da Lei n.º 9.430/1996).

No entanto, a sobrecarga que ocorreu para o Fisco com os mandados de segurança preventivos foi paralela à quantidade excessiva de trabalho no Judiciário. Isso porque, até a Lei n.º 9.430/1996, a Administração precisou controlar e lançar (sem exigibilidade) os tributos questionados para evitar a instituição da decadência.

O instrumento também passou a ser utilizado em todas as searas do campo tributário. Em algumas dessas áreas, o mandado de segurança passou a imbricar diferentes questões tratadas junto ao Judiciário ou a Administração (ocorreu ao se conjugarem diferentes matérias de natureza tributária, sendo que cada uma poderia ser discutida administrativa e judicialmente). Por exemplo, a vitória em um mandado de segurança contra uma exação inconstitucional permitiria o pleito na via administrativa da compensação dos recolhimentos efetuados com base na lei afastada. A negativa da Administração do pedido de compensação, por qualquer motivo, possibilitaria a discussão administrativa ou judicial da não-homologação. A eventual Execução Fiscal do débito em aberto, em decorrência da não-homologação da compensação, poderia ser questionada por embargos à execução.

2.3.5.2 *Os Simples Federal e Nacional*

A Lei n.º 9.317/1996 criou o Simples Federal, sistema de recolhimento de tributos para micro e para pequenas empresas que permitia uma forte redução na carga tributária. Para poder optar e se manter no sistema, a empresa deveria atentar a uma série de condições. O Fisco ficava responsável pelo controle do atendimento destes requisitos, podendo, se não atendidos, excluir a empresa do Simples.

Visando à redução na carga de trabalho do Judiciário, o § 3º do art. 15 da Lei n.º 9.317/1996, permitiu que as exclusões do sistema efetuadas pelo Fisco poderiam ser objeto de discussão administrativa no rito do Decreto n. 70.235/1972. O lançamento efetuado de ofício em razão da exclusão também estaria submetido a Processo Administrativo no rito do Decreto anteriormente citado.

Dois fatores foram decisivos para o aumento de trabalho (tanto nas instâncias administrativas e judiciais), são eles: (a) o grande número de pessoas jurídicas que optaram por esta forma de recolhimento; e (b) a informatização da análise de atendimento dos requisitos. A aplicação de uma análise informatizada sobre uma grande base de contribuintes acaba por gerar um imenso número de exclusões. Também deve ser considerado que os atos administrativos, baseados apenas em programas de computador (análise automatizada), implicaram um número maior de atos improcedentes, ocasionando uma maior litigiosidade.

Um outro aspecto interessante relativo ao Simples é que como boa parte das exclusões decorreu de atos normativos da Receita Federal, cujas interpretações vinculam as decisões das DRJ(s), vários recursos chegaram ao CARF, órgão onde julgamento administrativo poderia se basear na lei e não nas interpretações e nos atos da RFB. Muitos casos poderiam ter sido resolvidos definitivamente na primeira instância de julgamento administrativo.

Com a Lei Complementar n.º 123/2006, criou-se o Simples Nacional, que substituiu os Simples Federais, Estaduais e Municipais. Neste novo modelo, a adesão e a permanência dependiam de controle das Administrações Federais, Estaduais e Municipais. Também ficou estabelecido que a exclusão, o indeferimento de opção ou o lançamento de tributos poderiam ser discutidos administrativamente. Assim, caso a exclusão, o indeferimento ou o lançamento fossem feitos pela União, o ato poderia ser questionado pelo contribuinte com base no Decreto n.º 70.235/1972.

2.3.5.3 Os Parcelamentos Especiais

Diversos parcelamentos, como o REFIS – Programa de Recuperação Fiscal instituído pela Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, destinado a promover a regularização de créditos da União, decorrentes de débitos de pessoas jurídicas, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal – SRF e pelo Instituto Nacional do Seguro Social – INSS –, e o PAES, instituído pela Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003 (parcelamento especial de débitos em até 180 meses para todos os débitos para com a Fazenda Nacional), foram concedidos pela União aos contribuintes nos últimos anos, sendo que, pois esses serem bastante vantajosos, ocorreram adesões em grande número. A Administração analisava o atendimento destes requisitos para conceder ou manter o contribuinte nesses parcelamentos especiais, indeferindo o pedido ou excluindo todos aqueles que entendesse não cumprir as condições misteres. Também se criou aí novas questões possíveis de litígio administrativos e judiciais.

2.3.5.4 A Compensação Tributária na Esfera Federal

Durante muitos anos os contribuintes rogavam uma solução para a morosidade da Receita Federal em devolver os seus créditos decorrentes de pagamentos indevidos. Em resposta, o art. 66 da Lei n.º 8.383/1991 criou a compensação tributária.

A referida Lei admitiu apenas a compensação de tributos da mesma espécie, mas permitiu que a compensação fosse contabilizada apenas pelo contribuinte, o fez com que o controle dessas compensações se tornasse muito difícil, pois freqüentes os abusos.

Diversas normas tributárias foram questionadas judicialmente com sucesso por parte dos contribuintes. O que acabou por incentivar um enorme número de ações judiciais alegando a inconstitucionalidade dessas leis. As ações, inicialmente, visavam à interrupção de pagamento de tributos, porém, evoluíram para permitir a compensação de todos valores que já

havia sido recolhidos. Essa situação acabou por impor uma sobrecarga de trabalho no Poder Judiciário (ações pedindo o afastamento de leis ou o reconhecimento de pagamentos indevidos) e na Administração (responsável pela fiscalização de toda a compensação feita pela contabilidade dos contribuintes).

Sob esse resultado, o art. 74 da Lei n.º 9.430/1996 tentou estabelecer um maior controle do Fisco sobre as compensações. Esse dispositivo tornou mais abrangente a possibilidade de compensação, mas submeteu essa última à autorização do Fisco (ampliando a possibilidade de litígios). Além disso, a Lei n.º 8.383/1991, não foi expressamente revogada e sua aplicação passou a ser questionada judicialmente. A legislação evoluiu e diversos controles foram criados – o art. 74 da Lei n.º 9.430/1996 foi alterado pelas Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003.

Uma dessas alterações permitiu que a não-homologação do pedido de compensação pudesse ser discutida na via administrativa, determinando, inclusive, a suspensão da exigibilidade do débito que se pretendia compensar enquanto não-esgotada a via administrativa. Dito de outro modo, caso a Administração examinasse e não homologasse o pedido de compensação feito pelo Contribuinte, esse poderia discutir o ato com base no rito do Decreto 70.235/1972. Tal novidade reduziu o impacto no Poder Judiciário, decorrente da não-homologação dos pedidos de compensação. No entanto, devido ao grande número de compensações solicitadas que não são homologadas, a questão tornou-se uma das que mais sobrecarregam a via administrativa de discussão. Ademais, caso o litígio administrativo relativo à não-homologação seja favorável à Fazenda, o débito em aberto, então, será cobrado, e se não pago, será executado. A partir daí, o Contribuinte pode resistir à execução por meio de embargos na Justiça Comum.

A compensação foi o maior elemento gerador de litígios judiciais e administrativos interligados. Esses podem versar sobre o pagamento indevido e a compensação tributária (Instância Administrativa) e ainda podem ocasionar a duplicidade de julgamentos com novos questionamentos na execução fiscal (Poder Judiciário).

2.3.5.5 As Declarações Formalizadoras do Crédito Tributário

Pelas declarações formalizadoras do crédito tributário (lançamentos por homologação), o contribuinte fica obrigado a declarar o montante de seus débitos e a forma que os satisfaz. Os valores em aberto são considerados exigíveis e, se não-pagos, exequíveis. A não-apresentação dessas declarações pode configurar sonegação, assim sendo, é comum aos contribuintes informarem à Administração Fiscal o tributo devido, todavia, não pagarem os mesmos.

Como essas declarações são títulos executivos extra-judiciais, em caso de débitos em aberto que não sejam pagos, a Procuradoria da Fazenda executa o valor em aberto e tal execução pode ser embargada. Além disso, o Fisco pode examinar a declaração e discordar de alguma extinção informada (pode não concordar com alguma compensação ou com o pagamento informado). Isso deixa em aberto uma dívida ao contribuinte, que pode, se executada, embargá-la.

2.3.6 Ilações ao Processo Administrativo Fiscal

A modernização dos institutos jurídicos e das formas de controle usadas pela Administração, bem como o crescimento econômico do país, acabaram por estabelecer novos patamares de relações jurídico-tributárias, com consequentes aumentos de demandas. A fim de minorar o impacto no Judiciário, permitiu-se a discussão administrativa pelo Processo Administrativo Fiscal (Decreto n.º 70.235/1972). Assim, quer pela revisão de alguns dos atos praticados, quer pela satisfação dos contribuintes com o julgamento administrativo, a carga de trabalho do Poder Judiciário pode se reduzir bastante; entretanto, é evidente que haverá uma transferência de trabalho). Contudo, a duplicidade de julgamentos e esforços existe e corresponde à parcela de julgamentos administrativos cujo resultado não satisfaz o contribuinte e é levada a reexame na jurisdição comum. O aspecto negativo da situação é que

o exame feito no Poder Judiciário não se vale de nenhum dos trabalhos realizados no julgamento administrativo (incluindo o exame dos fatos e dos direitos).

Admite-se que seria oportuno quantificar o número de julgamentos administrativos que são revistos pelo Judiciário (excluídos os juízos de constitucionalidade e os de adequação de normativa simples à Lei *Complementar* nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966) para ajudar a quantificar a relação de custo-benefício da duplicação dos esforços. No entanto, esta análise precisaria ser feita com excessivo esmero, pois boa parte dos litígios em execução fiscal decorre de execuções de declarações formalizadoras de crédito, sendo que essas não são objeto de discussão administrativa.

O custo visível na duplicidade de um julgamento é o tempo da demora em sua solução. No caso de questões fiscais, este tempo prejudica o contribuinte que vive uma situação de insegurança por maior período. Também prejudica em demasia o Estado, que fica por um longo tempo sem ver satisfeito o seu crédito. De fato, quanto mais tempo se passa entre o lançamento e a cobrança, maiores são as chances de maus contribuintes desviarem seus patrimônios. Além disso, a longa duração de uma demanda fiscal é um fator estimulante para a sonegação, pois minimiza os riscos financeiros ou mesmo os elimina.

A função precípua do Processo Administrativo Fiscal é, portanto, a revisão interna do ato administrativo de lançamento tributário dentro de suas próprias repartições julgadoras, o que, todavia, faz com que suas decisões não sejam definitivas. Por essa razão, a matéria objeto do processo administrativo pode, a qualquer tempo, ser levada à apreciação do Poder Judiciário. A propositura de ação judicial pelo contribuinte, entretanto, traz conseqüências para o processo administrativo que não tenha se encerrado, ou ainda venha a ser instaurado (casos de ação judicial preventiva), isto é, a revisão do ato administrativo impugnado internamente perde sua função, haja vista haver a possibilidade de modificação de decisão judicial transitada em julgado pela Administração, o que não se permite na legislação brasileira. A decisão judicial, portanto, sempre prevalece sobre a decisão administrativa; o Parágrafo Único do Artigo 38 da Lei n.º 6.830, de 22 de Setembro de 1980, que dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, expressa que a propositura de ação judicial pelo contribuinte importa na desistência do processo administrativo.

Contudo, Georg Jellinek leciona o seguinte:

Não há, nem pode dar-se, um sinal geral que separe a justiça da administração. Por isso, ainda hoje, todos os teorizadores se contentam em afirmar que esta oposição se formou historicamente, e que corresponde a da justiça que como tal se considera em evolução na história. A evolução moderna da jurisdição administrativa, assim como as profundas investigações doutrinárias acerca da natureza da jurisdição e da administração, mostram que a distinção entre a justiça e administração é cada vez mais formalista, isto é, que se trata de categorias que não de referir aos fenômenos exteriores das autoridades que as executam, as quais não podem aclarar as diferenças das funções do Estado que alcançam em sua expressão. (JELLINEK, 2000, p. 532).

E nesse sentido, Conselheiro Ribas:

Os agentes da administração, obrando jurisdicionalmente, são verdadeiros magistrados administrativos, que se distinguem dos judiciários, não pela natureza das funções, mas somente pelas matérias sobre que as exercem, ou pela sua extensão e permanência. (RIBAS, 1968, p. 86)

A Administração tributária lança mão de ferramentas pautadas por um espírito de colaboração com os administrados com vistas à cobrança das prestações devidas em sede de obrigações tributárias. É possível aferir que o Processo Administrativo Fiscal, na esfera da Administração Pública Federal, possui ampla base institucional e jurídica, com organização peculiar, porém acertada e compatível com o atual Estado de Direito brasileiro.

Os princípios e postulados normativos aplicados nos processos administrativos garantem ao contribuinte a segurança contra o Leviatã, muitos são os mesmos utilizados no processo civil ou na gestão da Administração Pública, notoriamente, quando da realização e feitura de seus atos administrativos. E, ao contrário do que poderia ser imaginado, esses mesmos princípios e fundamentos são impostos pela própria Administração Pública, tanto a julgadora, quanto a gestora. É visível o cuidado e o respeito que os órgãos da Administração Fiscal possuem em permitir ao contribuinte o amplo direito à defesa, à dupla apreciação da causa (designações do *due process of law*), além das garantias da imparcialidade e neutralidade das decisões administrativas. A observância aos preceitos da eficiência e da moralidade, bem como os da celeridade processual e o da motivação legítima o Processo Administrativo Fiscal, mesmo com seu revés – a carência de definitividade de suas decisões

para os contribuintes. A Administração também busca a solução rápida e eficaz dos litígios e quer igualmente evitar a execução de créditos tributários indevidos de seus administrados.

A organização do aparelho julgador administrativo é conforme e de nítida inspiração no Poder Judiciário. A dupla apreciação do litígio tributário é exemplo de clareza solar, ainda mais quando da existência de um órgão superior, também responsável pela uniformização de *jurisprudência administrativa*.

Desde seu surgimento, o escopo é alcançar a imparcialidade nas decisões, permitir segurança ao contribuinte, para que esse não necessite buscar em outro Poder, em outra esfera do Estado, a prestação jurisdicional que lhe é devida. E para tanto, há exemplos distintos, como a divisão das competências entre as Delegacias de Julgamento e as Delegacias da Receita (Federal), já na primeira instância, ou a independência funcional hierárquica tanto das Delegacias de Julgamento, quando do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e da Câmara Superior de Recursos Fiscais; o CARF, antigo Conselho de Contribuintes, é órgão independente da Receita Federal brasileira, não necessitando ratificar entendimentos desse último órgão.

Ainda, é evidente a especialização que os órgãos julgadores administrativos possuem em matéria administrativa e tributária. Em uma comparação simples com o Poder Judiciário Federal, um Processo Administrativo Fiscal é revisto e julgado por até cinco especialistas no tributo impugnado, em primeiro grau, e por mais seis profissionais, na segunda instância de apreciação administrativa (recursal), igualmente qualificados na área tributária, e também peritos no tributo em questão; já, a Jurisdição Judicial apresenta um juiz singular, não especializado, proferindo uma decisão monocrática na primeira instância e, em grau recursal, turmas especializadas, mas juízes não peritos no tributo questionado. É possível deduzir essa falta de conhecimento dos juízes, na primeira instância judicial, principalmente no que diz respeito a aspectos mais operacionais da tributação, do modo de funcionamento de cada tributo, de cada processo, dos termos e dos atos administrativos e o efeito que cada um desses possui.

Portanto, esboçando uma recomendação, com a finalidade de melhorar a eficiência da solução de litígios, já na esfera administrativa, pois essa traz mais benefícios para a sociedade, impedindo que maus devedores aproveitem-se da morosidade dos processos, propõe-se o incentivo à prevenção de litigiosidade; o estabelecimento de uma melhor interlocução do contribuinte com a Administração Fiscal; e, por fim, a emanção de novas regulamentações

que facilitem, tanto para a Administração, quanto para o administrado a percepção e a realização de seu direito

2.4 A Duplicidade em Matéria Fiscal: Principais Meios de Surgimento

Como as decisões proferidas no âmbito administrativo não são definitivas para os administrados, os contribuintes podem tentar modificá-las na esfera judicial. Para a Administração, a *Coisa Julgada Administrativa* impede sua retratação inclusive na esfera judicial. "O fundamento jurídico mais evidente para a existência da 'coisa julgada administrativa' reside nos princípios da segurança jurídica e da lealdade e boa-fé na esfera administrativa" (curso de direito administrativo. celso antonio bandeira de melo p. 464). Há uma preclusão lógica que visa a impedir o seguimento da cobrança do crédito tributário. A própria Instituição afirma a inexistência do crédito anteriormente exigido; não há razão para que a mesma pessoa insista na cobrança.

Em relação ao sujeito passivo da obrigação tributária, por mais que a decisão proferida não mais possa ser objeto de questionamento no âmbito administrativo, nada o impede que venha a estabelecer novo processo sobre mesmo tema anteriormente decidido, fazendo sua impugnação aos órgãos do Poder Judiciário. A mesma questão pode inclusive acabar sendo apresentada pelo contribuinte em pedidos endereçados a dois órgãos distintos, isto é, um administrativo e outro judicial. Os principais meios para que o contribuinte, no âmbito judicial, proponha a questão passível de discussão administrativa serão apresentados a seguir.

2.4.1 Ações de Embargos à Execução Fiscal

A Ação de Embargos à Execução Fiscal é cabível na forma do disposto na Lei n.º 6.830/80. Impugna-se a exigência da prestação como objeto da certidão de inscrição em dívida ativa. O contribuinte, por conseguinte, reafirma todas as defesas que já haviam sido apresentadas na Instância Administrativa, as quais, assim, passam a ser objeto de enfrentamento pelo órgão judicial.

Dentro da Ação de Execução Fiscal, outra ferramenta utilizada pelo executado a suscitar novamente o questionamento de aspectos anteriormente decididos no âmbito administrativo é a apresentação de exceção de pré-executividade. Trata-se de uma defesa originada a partir de uma construção doutrinária que permite ao juiz apreciar questões que possam ser conhecidas de ofício, bem como autoriza o executado a apresentar alegações que possam ser apreciadas sem a necessidade de ampliação do contraditório ou de maior dilação probatória. Um exemplo do uso da exceção de pré-executividade pode ser encontrado em casos nos quais o contribuinte demonstra, com prova exclusivamente documental, o pagamento ou a prescrição do crédito tributário em execução (a ação pode ser adotada mesmo que tais alegações já tenham sido anteriormente apresentadas e rejeitadas no âmbito administrativo).

É evidente a tendência atual no sentido de ampliação dos poderes do juiz no que se refere a questões que podem ser conhecidas de ofício (o que amplia os casos nos quais a impugnação via exceção de pré-executividade é cabível). Ademais, nessa ação não é necessária a apresentação de bens em garantia (o contrário do que ocorre na ação de Embargos à Execução Fiscal), o que também funciona como um chamariz ao administrado para afastar a exigência objeto da Execução Fiscal sem o dispêndio de grandes custos. Também existe uma maior formalidade nos Embargos à Execução Fiscal, o que faz da exceção de pré-executividade uma ferramenta mais fácil de ser proposta pela parte.

A propositura da Ação de Embargos à Execução Fiscal não suspende automaticamente a tramitação da Ação de Execução Fiscal (a paralisação do feito executivo depende de decisão judicial). Nisso reside outra diferença em relação à exceção de pré-executividade, que determina que juiz aprecie as alegações apresentadas pelo executado para somente depois disso praticar os atos executivos concernentes.

2.4.2 Ações de Mandado de Segurança

O sujeito passivo da obrigação tributária também pode perquirir a cassação das decisões proferidas no âmbito Administrativo mediante a propositura de ações de mandado de segurança. É uma ação especial, disposta no Art. 5º, LXIX, da Constituição da República na Lei n.º 12.016/2009; pleiteia-se a obtenção de um mandado visando a afastar um ato administrativo que, praticado com ilegalidade ou com abuso de poder, é causador de uma lesão a direito líquido e certo, em situação não-amparável pela via do *habeas corpus* ou do *habeas data*.

O objeto do mandado de segurança é justamente a atuação administrativa fiscal capaz de ensejar a impugnação pelo sujeito passivo; portanto, em uma primeira análise, se entende que a propositura do *mandamus* importa na renúncia do contribuinte à possibilidade de apreciação de sua causa na Instância Administrativa.

Todavia, o emprego do mandado de segurança pode ter como objetivo o saneamento de uma ilegalidade encontrada na própria decisão administrativa (no recurso manejado pelo contribuinte à Instância Administrativa Julgadora). Assim, há o julgamento judicial de uma parte da questão levantada; a decisão administrativa fica dependente do que a judicial impuser, o que caracteriza, mais uma vez, uma verdadeira duplicidade de Instâncias apreciando a mesma causa.

A restrição impositiva ao mandado de segurança é concernente à matéria probatória, pois a ação não é admissível quando for necessária maior dilação da atividade processual em sede de produção de provas com vistas à verificação dos fatos narrados pelas partes.

2.4.3 Ações Ordinárias

A alternativa para uma ampla dilação probatória e cognitiva é a propositura de ações ordinárias; busca-se a tutela jurisdicional visando a decretação de nulidade da atuação administrativa. É expedida uma ordem com vistas a impedir a prática de determinado ato por parte da autoridade administrativa. Trata-se de uma ferramenta que pode ser utilizada porque as partes desejam proteção jurisdicional em processos que adotam a forma do procedimento comum ordinário.

No entanto, cabe ressaltar que a Administração Tributária possui prerrogativas diferenciadas nos casos em que figura como parte nas demandas supracitadas. Possui os prazos em quádruplo para contestar e em dobro para recorrer (Art. 188 do Código de Processo Civil), o direito ao reexame necessário das decisões que se revelarem desfavoráveis aos seus interesses (Art. 475, CPC). É possível a ampla rediscussão das questões anteriormente debatidas no contexto do julgamento Administrativo.

Outro fenômeno que merece atenção é a propositura de ações declaratórias que também produzem efeitos sobre atos administrativos anteriormente praticados na Instância Administrativa. Um importante exemplo pode ser identificado nas decisões judiciais que declaram a incompatibilidade de determinada Lei em face do Texto Constitucional (controle difuso), impedindo a Administração Tributária de praticar atos com base em algum fundamento. As referidas decisões judiciais poderiam alcançar os atos anteriormente julgados pela Instância Administrativa, o que promoveria, conseqüentemente, a revisão de seus entendimentos.

**SEGUNDA PARTE – A INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA NO DIREITO POSITIVO
ESTRANGEIRO**

3 AS POSSÍVEIS SUBVENÇÕES DOS SISTEMAS JURISDICIONAIS ESTRANGEIROS

O Brasil possui um sistema jurisdicional chamado pela doutrina majoritária de *Unicidade de Jurisdição*. A descrição mais comum encontrada deste sistema é senão a da Inafastabilidade do Controle Judicial expressada no artigo 5º, inciso XXXV da Constituição da República. Assim, interpretado como cláusula pétreia, o referido inciso impossibilitaria qualquer reflexão sobre o tema.

Mas atentando para o problema brasileiro, dados advindos do Ministério da Fazenda¹¹ informam que o tempo médio de tramitação de Processos Administrativos Fiscais é de quatro anos (duração do Processo, de seu início ao seu termo); além disso, estes Processos são analisados por órgãos Julgadores pertencentes à organização do Ministério da Fazenda ou de Secretarias da Fazenda dos Estados. Os dados também indicam que o tempo médio de tramitação no Poder Judiciário destes Processos correlatos (com a mesma matéria) é de doze anos. Estatísticas do Conselho Nacional de Justiça referem que um terço dos Processos existentes na Justiça brasileira são Execuções Fiscais¹². Junte-se à questão o fato de ser normativamente permitido ao Contribuinte, após ou durante a Instância Administrativa, poder ingressar no Poder Judiciário e perquirir as mesmas impugnações já diligenciadas na esfera administrativa. Não é surpresa que o total arrecadado de tributos em Execuções Fiscais seja um pouco além do suficiente para custear o Poder Judiciário Federal. Dados revelam que a Justiça Federal arrecadou em 2009 aproximadamente 9 bilhões de reais em Execuções Fiscais; a Justiça Estadual, um pouco além de 1,5 bilhão, sendo que as despesas das duas Justičas chegam à soma total de 27 bilhões de reais¹³. A toda evidência, há problemas na prestação jurisdicional brasileira.

¹¹ MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Novo modelo de cobrança da dívida tributária federal**. Apresentação do Ministro Guido Mantega, 19 nov. 2008. p. 3.

¹² "Dos 86,6 milhões de Processos em tramitação na Justiça brasileira no ano de 2009, 26,9 milhões eram Processos de Execução Fiscal, constituindo aproximadamente um terço do total. Vale destacar que 89% dos referidos Processos (ou seja, 23,9 milhões) tramitavam apenas na Justiça Estadual, colaborando para congestionar esse ramo da Justiça. É importante mencionar que dos 50,5 milhões de Processos pendentes da Justiça Estadual, aproximadamente, 20,7 milhões (o equivalente a 41%) eram Execuções Fiscais". Ver: CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em números 2009**. Indicadores do Poder Judiciário - Panorama do Judiciário Brasileiro, Sumário Executivo. Brasília, set. 2010. p. 7.

¹³ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Justiça em números 2009*: indicadores do Poder Judiciário – Justiça Federal. Brasília, Set. 2010. p. 6, 30; CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em números 2009**. Indicadores do Poder Judiciário – Justiça Estadual. Brasília, Set. 2010 p. 6, 42.

Cabe destacar que a Instância Administrativa no País não detém a importância que possui no resto do mundo ocidental. Não existem no Brasil, mesmo em sede primária, órgãos administrativos plenamente organizados que cumpram o seu papel com a sociedade (por exemplo, celeridade, garantia de direitos e imparcialidade). Nem mesmo há obrigatoriedade de revisão pela Administração de seus próprios atos: isso é uma faculdade disponibilizada aos Administrados, que também pode influenciar no inchaço e na estagnação do Judiciário. Quiçá o único órgão administrativo que apresenta uma organização e um funcionamento detalhados, com certa autonomia e independência, seja o Conselho de Recursos Administrativos Fiscais — o CARF.

Neste capítulo serão examinados modelos jurisdicionais estrangeiros que podem servir de fundamentação teórica para a criação de um sistema mais eficiente ou, ao menos, possibilitar o surgimento de medidas pontuais que visem a proporcionar uma Justiça mais célere ou uma taxa de arrecadação tributária mais eficiente. Este ensaio também tem fundamentação acadêmica, pois objetiva conhecer de forma apurada a divisão jurisdicional de países utilizados como modelo explicativo de sistemas, como é o caso da França e dos Estados Unidos da América, ordinariamente nomeados de *modelos de duplicidade e de unicidade de jurisdição*, respectivamente.

3.1 Do Sistema Francês

Para a inicial caracterização e criação de um panorama geral do Sistema Jurisdicional utilizado na França, começar-se-á examinando a Carta Magna Revolucionária, que, já em 1791, positivava o seguinte:

Os Tribunais *judiciários* não podem intrometer-se no exercício do Poder Legislativo ou suspender a execução das Leis, nem intervir nas funções administrativas ou chamar para comparecer em juízo os Administradores por razões inerentes às suas funções. (Grifo do nosso)¹⁴.

Aqui, é expressa a cláusula que faz a Justiça Ordinária desconhecer os atos da Administração; estes são submetidos à jurisdição do Contencioso Administrativo, órgão que segue a autoridade do *Conséil d'État*, o Supremo Tribunal Administrativo francês.

Organicamente, o Contencioso é composto pelo *Conséil d'État*, que reexamina o mérito das decisões, que funciona como Corte Superior dos *Tribunaux Administratifs*, das *Cours Administratives d'Appel* e também é empregado como instância de cassação. O órgão, dentro de sua competência, expõe a matéria de forma consultiva e atua com poder jurisdicional nos litígios em que a Administração ou seus agentes são interessados¹⁵.

Os *Tribunaux Administratifs* sujeitam-se direta ou indiretamente ao controle do *Conséil d'État*, que funciona como juízo de apelação, como juízo de cassação e, em exceção, como juízo originário e único de determinados litígios administrativos. Os Tribunais dispõem de plena jurisdição administrativa que pode ser entendida como o conjunto de Tribunais agrupados sob a autoridade do *Conséil d'État*.

¹⁴ Tradução livre, conforme o *Titre III, des Pouvoirs Publics; Chapitre V, du Pouvoir Judiciaire* da Constituição Francesa de 3 de Setembro de 1791, art. 3, com a seguinte redação original: "Les tribunaux ne peuvent, ni s'immiscer dans l'exercice du Pouvoir législatif, ou suspendre l'exécution des lois, ni entreprendre sur les fonctions administratives, ou citer devant eux les administrateurs pour raison de leurs fonctions". A atual Constituição Francesa, de 1958, também possui igual orientação.

¹⁵ A Jurisdição do *Conséil d'État* "(...) é manifestada através de um desses quatro recursos: a) contencioso de plena jurisdição, pelo qual o litigante pleiteia o restabelecimento de seus direitos feridos pela Administração; b) contencioso de anulação, pelo qual se pleiteia a validade de atos administrativos ilegais, por contrários à Lei, à moral, à finalidade; c) contencioso de interpretação, pelo qual se pleiteia a declaração do sentido do ato e de seus efeitos em relação ao litigante; d) contencioso de repressão, pelo qual se obtém a condenação do infrator à pena administrativa prevista em Lei". TROTABAS apud MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo brasileiro**. 31.ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 54.

No entanto, como algumas demandas ficam sujeitas à Justiça Ordinária, o Contencioso encontra conflitos de competência, e este impasse é solucionado via *Tribunal des Conflits*. Esse órgão especial possui uma jurisdição com representação paritária das duas ordens jurisdicionais e é presidido pelo Ministro da Justiça. O *Tribunal des Conflits* intercede para solucionar os seus próprios conflitos de competência e não está autorizado a apreciar o mérito.

Na Jurisdição Judiciária, os Tribunais são subordinados, ordinariamente, à *Cour de Cassation*, Tribunal Superior, localizado em Paris, que não reaprecia o caso, mas verifica se as Leis foram corretamente aplicadas pelos Tribunais hierarquicamente inferiores e pelas *Cours d'Appel*, Tribunais de Recurso, utilizados sempre que a parte não está satisfeita com a primeira decisão, sendo possível o reexame do caso. Incumbe ao *Conséil d'État* a uniformização da Jurisprudência Administrativa e, no âmbito da Jurisdição Ordinária, à *Cour de Cassation*.

3.1.1 Breve Histórico

O modelo de Jurisdição francesa, por muitos denominado como o sistema de *Jurisdição Dupla*,¹⁶ pois é dividido em duas ordens jurisdicionais, tem a sua origem no final do século XVIII. Vale dizer, a Justiça francesa possui uma Jurisdição Judiciária — competente para julgar os litígios entre privados e para punir violações de Leis criminais — e uma Jurisdição Administrativa — competente para dirimir litígios entre o particular e o Estado, uma autoridade local, uma instituição pública ou uma organização privada prestando Serviço Público.

Historicamente, a Administração Revolucionária Francesa não detinha rigorosa confiança na Justiça Ordinária (composta por Magistrados não-favoráveis às causas burguesas) e isso possibilitou à Administração adquirir para si o controle da Legalidade sobre os seus atos. Portanto, desde então, compete à Jurisdição Administrativa o julgamento do

¹⁶ MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**. 11.ª Ed., Rev. e Atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 393.

Contencioso Administrativo¹⁷ — a, então chamada, *apreciação de lides entre o indivíduo e o Estado*.

Les révolutionnaires se sont méfiés des juges et leur ont interdit de contrôler l'administration. Cette méfiance s'expliquait en partie par l'attitude des Parlements à la fin de l'Ancien Régime. Elle s'est exprimée dans deux textes : les lois des 16 et 24 août 1790 et le décret du 16 fructidor an III¹⁸.

A Justiça Administrativa foi criada no intuito de fazer o próprio Governo cumprir a Lei e de reparar os danos que possa vir a causar. O desígnio da época era que somente quem conhece as exigências do Serviço Público e sabe como interpretar a vontade geral da população pode bem julgar o Governo e proteger os seus cidadãos.

Criado em 1799, o *Conséil d'État* tem desenvolvido a sua Jurisprudência com o escopo de conciliar os direitos dos cidadãos com as necessidades do Serviço Público. A Jurisdição Administrativa cresceu e se fortaleceu com a criação dos *Conseils de Préfecture* em 1800 — transformados, em 1953, nos Tribunais Administrativos; já as *Cours Administratives d'Appel* foram criadas em 1987. Especializada, essa Jurisdição está familiarizada com os regulamentos dos serviços públicos e é, conseqüentemente, capaz de monitorá-los de forma eficaz. De fato, o *Conséil d'État* e outros Tribunais Administrativos asseguram o equilíbrio entre os Poderes Públicos e os direitos dos cidadãos. Mais do que nunca, a Justiça Administrativa intensifica a submissão da Administração ao Direito, dando, assim, proteção a seus Administrados.

¹⁷ O Contencioso Administrativo francês não se identifica com o termo cunhado pelos doutrinadores brasileiros, a saber, o *Processo Administrativo*: "O *contentieux administratif* não abrange o procedimento perante a Administração [...]. Somente a decisão proferida no bojo do *Procès Administratif*, em que as partes (Administração e 'Administrado') litigam em igualdade de condições, possui natureza jurisdicional e é revestida de coisa julgada. Em outras palavras: *Procès Administratif* é um verdadeiro Processo Judicial (*procédure juridictionnelle*)". Ver: MARINHO, Anapaula Trindade; SALEMKOUR, Samir. Contencioso Administrativo. In: COSTA, Thales Morais da (ed.). **Introdução ao Direito Francês**. Vol. I. Curitiba: Juruá Editora, 2009. p. 547.

¹⁸ BRAIBANT, Guy; STIRN, Bernard. **Le Droit Administratif Français**. 5.^a Ed. Paris: Presses de Sciences PO et Dalloz, 1999.

3.1.2 Da Jurisdição Administrativa Francesa

O sistema jurisdicional aplicado na França considera que a Administração é uma instituição peculiar; ainda, ela deve utilizar um Direito especial e, ao mesmo tempo, possuir uma Jurisdição própria e autônoma. Uma das principais justificativas para essa diferenciação de jurisdições reside no pensamento francês no qual os Juízes Administrativos conhecem profundamente os problemas administrativos, como as atitudes e as práticas administrativas que possam vir a contornar as Leis. Além do mais, o próprio *Conseil Constitutionnel*, órgão competente para a análise e para a interpretação da Constituição decidiu, já em 1989, pela solidez da dualidade de Jurisdições no País:

[...] Considérant que, conformément à la conception française de la séparation des pouvoirs, figure au nombre des "principes fondamentaux reconnus par les lois de la République", celui selon lequel, à l'exception des matières réservées par nature à l'autorité judiciaire, relève en dernier ressort de la compétence de la juridiction administrative l'annulation ou la réformation des décisions prises, dans l'exercice des prérogatives de puissance publique, par les autorités exerçant le pouvoir exécutif, leurs agents, les collectivités territoriales de la République ou les organismes publics placés sous leur autorité ou leur contrôle [...]¹⁹.

Em outras palavras, do Texto da decisão de 1989, verifica-se que o principal princípio utilizado para a diferenciação de Jurisdições é o da Separação de Poderes. Além disso, a maioria dos Juristas franceses interpreta que é mais prejudicial ao sistema como um todo ter os seus litígios analisados por um outro Poder (sem especialização na função) do que permitir a criação de uma organização jurisdicional imparcial dentro do mesmíssimo Poder Estatal.

A estrutura da Jurisdição Administrativa francesa (analisada nesse subitem) possui três elementos essenciais, aqui apresentados em escala hierárquica: o Conselho de Estado, as Cortes Administrativas de Apelação e os Tribunais Administrativos. Existe ainda a figura do Tribunal de Conflitos, competente para solucionar entraves entre os órgãos jurisdicionais administrativos e judiciais.

¹⁹ FRANÇA. Conselho Constitucional. § 19 da Decisão n. 89-261, de 28 de Julho de 1989. Disponível em: <<http://www.conseil-constitutionnel.fr>>. Acesso em: 25 de Novembro 2010.

3.1.2.1 O Conselho de Estado

A organização jurisdicional administrativa na França começa com o Conselho de Estado, órgão de cúpula e atualmente regido pelo *Code de Justice Administrative*. Sua origem remonta ao século XIII e XIV na Idade Média. Nesse período, o Rei era aconselhado, em seu Governo e no exercício da Justiça, por membros próximos, sábios ou experientes na matéria. Com o tempo, criaram-se organismos próprios, como, por exemplo, o Parlamento, a Câmara de Contas e um próprio Conselho Real. A expressão *Conseil d'État* apareceu pela primeira vez em 1578 com Henry III. Contudo, foi Louis XIV quem adequadamente o organizou nas formas que atualmente conhecemos. O próprio desenvolvimento do Direito Administrativo tanto na França como nos demais países ocidentais deu-se a partir da instituição desse Contencioso Administrativo, evidenciando-se, deste modo, a complexidade da matéria em suas Jurisprudências²⁰.

Em 1790, a Assembléia Constituinte colocou em prática a teoria da Separação dos Poderes e certificou-se de que a Administração não estaria mais sujeita à autoridade judiciária. Guardava-se do Antigo Regime, por conseguinte, a idéia de que o Poder Público deveria ser julgado por um órgão jurisdicional específico.

O Artigo 52 da Constituição de 13 de dezembro de 1799 criou o Conselho de Estado e incumbiu-o de competências administrativas (participar da redação das Leis) e contenciosas (resolver os litígios relacionados com a Administração)²¹.

O *Conseil d'État* já era importante durante o Consulado e o Primeiro Império (1799-1814), pois foi responsável pela preparação dos Códigos Napoleônicos; já, no momento da Restauração, seu papel foi mais limitado, ligando-se aos afazeres do Contencioso Administrativo:

Le Conseil d'État trouve son origine lointaine dans le Conseil du roi de l'Ancien Régime, mais il a pris sa forme actuelle à la fin du XVIIIe siècle

²⁰ Exemplo do caso *Pelletier*, de 30 de Julho de 1873; expondo que a origem da distinção entre falta e má administração e é a base da responsabilidade partilhada entre a Administração e seus agentes por danos causados a terceiros. Jurisprudência do *Tribunal des conflits*.

²¹ "Sous la direction des consuls, un Conseil d'Etat est chargé de rédiger les projets de lois et les règlements d'administration publique, et de résoudre les difficultés qui s'élèvent en matière administrative". (FRANÇA. Art. 52 da Constituição de 13 de Dezembro de 1799. Disponível em: <<http://www.conseil-constitutionnel.fr>>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010).

et au début du XIXe siècle, dans la Constitution de l'an VIII, sous Bonaparte. C'est en ce sens que l'on peut dire qu'il s'agit d'une institution d'origine à la fois révolutionnaire et napoléonienne²².

Somente em 1848, com a Segunda República, é que se reafirmou a importância daquela Instituição. Napoleão III²³, Imperador em 1852, restabelece a Jurisdição do Conselho, a sua Jurisprudência passaria a alimentar o Direito Administrativo, criando, até mesmo, recurso para excessos de Poder.

A atual estrutura do Conselho remonta à Terceira República; além disso, o seu papel foi especificado pela Lei de 24 de maio de 1872²⁴ (ainda com os Artigos 25, 26 e 27 em vigor), que reafirmaram os termos das legislações da Segunda República (Lei de 04 de fevereiro de 1850 e o Regulamento de 28 de outubro de 1849). Após a Segunda Guerra Mundial, foi reorganizado pela *Ordonnance n. 45-1708 du 31 juillet 1945*, que reforçou o seu papel consultivo, estabelecendo o princípio de sua consulta obrigatória em qualquer projeto de Lei e, também, sobre a sua Jurisdição Administrativa:

Le Conseil d'État est obligatoirement consulté sur les décrets ayant force législative que le gouvernement pourrait être ultérieurement habilité à promulguer, ainsi que sur les règlements d'administration publique et les décrets en forme de règlement d'administration publique. Il peut, pour l'élaboration de ces textes, être fait application des dispositions du dernier paragraphe de l'article précédent²⁵.

Le Conseil d'État statuant au contentieux est le juge de droit commun en matière administrative, il statue souverainement sur les recours en annulation pour excès de pouvoir formés contre les actes des diverses autorités administratives ; il est juge d'appel des décisions rendues par les juridictions administratives de premier ressort ; il connaît des recours en cassation dirigés contre des décisions des juridictions administratives rendues en dernier ressort²⁶.

²² BRAIBANT; STIRN, 1999, op. cit., p. 477.

²³ “Os Poderes do Presidente da República foram aumentados, reservando-se-lhe a iniciativa das Leis, cujos projectos eram redigidos pelo Conselho de Estado e submetidos à discussão e votação do Corpo Legislativo eleito por sufrágio universal e que podia ser dissolvido pelo Príncipe-Presidente”. CAETANO, Marcello. **Manual de Ciência Política e Direito Constitucional**. 6.^a Ed., Rev. e Ampl. T. I. Coimbra: Almedina, 2003. p. 105.

²⁴ FRANÇA. **Lei de 24 de Maio de 1872**. Disponível em: <<http://www.legifrance.gouv.fr/>>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

²⁵ FRANÇA. Art. 22, **Título II da Ordenança n. 45-1708, de 31 de Julho de 1945**.

²⁶ FRANÇA. Art. 32, **Título III da Ordenança n. 45-1708, de 31 de Julho de 1945**.

Com a Constituição de 1958, fixaram-se, positivamente, quais casos a referida Instituição deveria ser necessariamente consultada, tendo em vista as matérias legislativas. Cabe também frisar que os *Décrets du 30 juillet 1963* (três ao todo) favoreceram o papel consultivo e jurídico do *Conseil d'État*:

Ce qui caractérise le Conseil d'État, c'est qu'il est à la fois une institution et un corps. Il est une institution qui remplit un certain nombre de fonctions, comme le Sénat ou l'Assemblée nationale ou tel ministère, et un corps de fonctionnaires - qui appartient à cette institution, qui sont chargés d'exercer ces fonctions - analogue au corps des administrateurs civils, au corps préfectoral ou au corps diplomatique²⁷.

Atualmente, o Conselho é organizado pelo *Code de Justice Administrative*, compilação que, nos moldes constitucionais, traz princípios básicos para a toda a Jurisdição Administrativa e não só para aquela Instituição. Um exemplo de dispositivo desse Código trata que todos os julgamentos serão feitos em nome do povo francês e possuirão formação colegiada, salvo exceção expressa de Lei²⁸. Os seus debates são realizados em audiência pública, os pedidos lhe são encaminhados ordinariamente e não possuem o caráter suspensivo. Todos os membros da Jurisdição Administrativa são independentes nas suas opiniões sobre as questões em julgamento; ainda, as deliberações dos Juízes são secretas e os julgamentos, motivados, públicos e exequíveis²⁹.

A Presidência do *Conseil d'État* é assumida pelo Vice-Presidente da República³⁰. O Conselho é composto, portanto, pelo Vice-Presidente, pelos Presidentes de Seção, pelos Conselheiros de Estado em serviço ordinário e extraordinário, pelos Mestres de Pedidos (*Maîtres des Requêtes*) e pelos Auditores de primeira e de segunda Classe³¹. A Instituição é dividida em uma Seção de Contencioso e Seções Administrativas³².

A Seção de Contencioso inclui um Presidente assistido por três Presidentes Adjuntos; ela é dividida em dez Subseções que possuem, cada uma, um Conselheiro de Estado em serviço ordinário com a função de Presidente e dois Conselheiros de Estado em serviço ordinário com a função de Assessores. A Seção de Contencioso ainda possui Conselheiros de

²⁷ BRAIBANT; STIRN, 1999, op. cit., p. 477.

²⁸ FRANÇA. Artigos L2 e L3 do Código de Justiça Administrativa. Disponível em: <<http://www.legifrance.gouv.fr/>>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

²⁹ Ibid., Artigos L4 a L11.

³⁰ Ibid., Artigo L121-1.

³¹ FRANÇA. Artigo L121-2 do Código de Justiça Administrativa. Disponível em: <<http://www.legifrance.gouv.fr/>>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

³² Ibid., Artigo L121-3.

Estado em serviço ordinário, Mestres de Pedidos e Auditores responsáveis pelas funções de Relator ou Relator Público³³.

O *Conseil d'État* possui seis Seções Administrativas³⁴, a saber: (1) Seção do Interior, dedicada a discutir os projetos de Leis, ordenanças e decretos relativos a princípios constitucionais, a liberdades civis, aos Poderes Públicos, a direitos aplicáveis às instituições de utilidade pública; (2) Seção de Finanças examina os projetos de Leis, ordenanças e decretos relativos às finanças públicas (impostos, taxas e encargos), às disposições econômicas e financeiras, assim como às convenções internacionais; (3) Seção de Obras Públicas, responsável pela análise de Leis, ordenanças e decretos relativos à proteção do meio ambiente, habitação, planejamento urbano e da cidade, energia, comunicações, mineração e transportes, propriedade e domínio público, obras públicas, de utilidade pública e segurança pública, agricultura, pesca e caça; (4) Seção Social examina os projetos de Leis, ordenanças e decretos relativos à saúde, à segurança social, ao trabalho e ao emprego; (5) Seção da Administração examina os projetos de Leis, ordenanças e decretos relativos à defesa, à organização e à gestão da Administração, a funcionários e agentes públicos, bem como àqueles de domínio e de comando público; (6) Seção de Relatórios e de Pesquisas, responsável pelo Relatório Anual do Conselho, pelos estudos sobre a cooperação europeia e internacional e pela aplicação da Justiça Administrativa.

Cada Seção Administrativa é composta por um Presidente, por Conselheiros de Estado em serviço ordinário ao número mínimo de seis (estes são escolhidos entre os Assessores das Subseções da Seção do Contencioso Administrativo), por Conselheiros de Estado em serviço extraordinário, por Mestres de Pedidos e por Auditores.

O *Conseil d'État* é o assessor do Governo para a elaboração de projetos de Leis, ordenanças e alguns decretos. A Instituição pronuncia parecer a pedido do Governo ou por interesse próprio. Essa atribuição cabe às Seções Administrativas: elas analisam um projeto de Lei ou decreto e entregam a sua opinião (de acordo ou não). O Conselho pode rejeitar projetos de Lei ou decretos do Governo sob o fundamento de que estes não são compatíveis com a Lei ou com Princípios Constitucionais ou com o Direito de Tratados Internacionais — incluindo o Direito da União Europeia — que, no sistema jurídico francês, prevalece sobre o

³³ FRANÇA. Artigos R122-1 e R122-2 do Código de Justiça Administrativa. Disponível em: <<http://www.legifrance.gouv.fr/>>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

³⁴ Ibid., Artigos R123-2 e R123-6.

Direito nacional, incluindo Lei ordinária; no entanto, o Direito da União Europeia não prevalece sobre a Constituição francesa.

Contudo, para a presente pesquisa, as atribuições e as competências jurisdicionais são mais importantes — passa-se, desta forma, a analisá-las. O *Conseil d'État* é o Supremo Tribunal Administrativo na França: ele julga os litígios entre particulares e entidades públicas. Esses são todos os litígios que implicam uma pessoa pública (o Estado, as regiões, os departamentos, os estabelecimentos públicos) ou uma pessoa privada encarregada de um Serviço Público (como as Ordens Profissionais, as Federações Desportivas). A Jurisdição da competência do *Conseil d'État* é realizada em Secção ou Subsecção de Contencioso ou em Assembléia:

Le jugement de toutes les affaires relevant de la juridiction du Conseil d'État est renvoyé à la section du contentieux ou à l'assemblée du contentieux à la demande soit du vice-président du Conseil d'Etat, soit du président de la section du contentieux, soit du président de la formation de jugement, soit de la formation de jugement, soit de la sous-section au rapport de laquelle l'affaire est examinée, siégeant en formation d'instruction, soit du rapporteur public³⁵.

Como Tribunal Supremo, o Conselho, a exemplo do Tribunal de Cassação na ordem judicial ordinária, assegura a unidade da Jurisprudência do plano nacional. Além disso, para certos litígios, o Conselho de Estado é competente como Juizado de Apelação ou Julgador de primeira e última instância. Suas decisões no Contencioso Administrativo são soberanas e não são, por conseguinte, suscetíveis de recurso (exceto em recursos excepcionais, como o recurso de revisão ou o recurso por erro material).

Em alguns casos, atuando como Tribunal de primeira e última instância, pode resolver questões de fato e de Direito. A maioria dos casos é de grande importância, como os decretos governamentais ou decisões ministeriais e decisões tomadas por órgãos públicos³⁶.

Pode atuar como Tribunal de Cassação em todas as decisões proferidas por uma *Cour Administrative d'Appel* e, também, em algumas decisões dos Tribunais Administrativos que não podem ser objeto de recurso. O Conselho pode revisar todo o Processo dentro das questões de Direito; contudo, como Tribunal de Cassação, não reexamina os fatos que foram debatidos no Tribunal *a quo*. Em casos que sentenças anuladas são impugnadas perante o

³⁵ FRANÇA. Artigo R122-17 do Código de Justiça Administrativa.

³⁶ ROUAULT, Marie-Christine. **Droit Administratif**. 2.^a Ed. Paris: Gualino Éditeur, 2004. p. 207-208.

Tribunal, esse pode ou resolver o caso imediatamente — age, assim, como um Tribunal de Recurso ou de Primeira Instância — ou reenviar aquele ao Tribunal que anulou a sentença impugnada. Se o caso é reenviado, o Tribunal *a quo* tem de cumprir obrigatoriamente aquilo que foi então decidido pelo Conselho.

Também, julga em primeira e última instância os recursos dirigidos contra decretos, atos de órgãos colegiados de competência nacional, contenciosos de eleições regionais e eleições dos representantes franceses ao Parlamento Europeu. Tem competência para os litígios de apelação de eleições municipais e cantonais (regionais); já as eleições nacionais (Presidente da República ou dos membros do Parlamento) são contestadas perante o *Conseil Constitutionnel*.

Pode atuar ainda como Juiz de Reenvio quando um Tribunal Administrativo ou uma Corte Administrativa de Apelação se depararem com uma nova questão de Direito que apresente graves dificuldades e numerosos Processos. O Conselho emitirá o seu parecer sobre o assunto³⁷.

O Conselho ainda é responsável pela gestão de oito *Cours Administratives d'Appel*, 42 Tribunais Administrativos e da *Cour Nationale du Droit d'Asile* (Corte do Direito ao Asilo, Corte dos Estrangeiros).

3.1.2.2 As Cortes Administrativas de Apelação

A França possui oito *Cours Administratives d'Appel*, que foram criadas pela Lei de 31 de dezembro de 1987. Esses Tribunais de Recurso podem conhecer das decisões de Primeira Instância dos Tribunais Administrativos como Juizados de Apelação³⁸. Os *Tribunaux Administratifs* e as *Cours Administratives d'Appel* também podem ter competências

³⁷ ROUAULT, Marie-Christine. **Droit Administratif**. 2.^a Ed. Paris: Gualino Éditeur, 2004. p. 208.

³⁸ "Les cours administratives d'appel connaissent des jugements rendus en premier ressort par les tribunaux administratifs, sous réserve des compétences attribuées au Conseil d'Etat en qualité de juge d'appel et de celles définies aux articles L. 552-1 et L. 552-2". FRANÇA. Artigo L211-2 do Código de Justiça Administrativa. Disponível em: <<http://www.legifrance.gouv.fr/>>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

consultivas³⁹; podem ser solicitados a dar a sua opinião sobre questões apresentadas pelos representantes locais do Estado ou de uma região administrativa (*Préfets*):

Les tribunaux administratifs et les cours administratives d'appel peuvent être appelés à donner leur avis sur les questions qui leur sont soumises par les préfets. Les questions relevant des attributions des préfets de région de la métropole sont soumises par ces derniers à la cour administrative d'appel, les autres au tribunal administratif.⁴⁰

As *Cours Administratives d'Appel* são presididas por um Conselheiro de Estado; elas se compõem por um Presidente de Câmara, de Assessores e de Conselheiros que exercem as funções de Relatores.

Após forte taxa média de crescimento no número de casos registrados pelas *Cours Administratives d'Appel* nos últimos três anos (25%), a taxa de crescimento, a partir de 2008, se estabiliza em 4,7%. De 27.802 casos registrados, o número de casos analisados em 2008 foi de 27.235. O tempo médio de espera de início ao fim de julgamento diminuiu 15 dias em relação a 2007, chegando a 12 meses e 21 dias⁴¹.

3.1.2.3 Os Tribunais Administrativos

Criados em 1953 e servindo, desde então, como Tribunais de Primeira Instância, existem atualmente 42 Tribunais Administrativos. Além disso, são Juízos de Direito Comum do Contencioso Administrativo, e as suas decisões são determinadas normalmente por um painel de três Membros⁴².

Os Tribunais Administrativos são essencialmente contenciosos; também, são competentes para apreciar os diversos litígios administrativos, salvo os expressamente postos à competência dos demais Tribunais. São, ainda, competentes para conhecer das eleições

³⁹ FRANÇA. Artigo L211-2 do Código de Justiça Administrativa. Disponível em: <<http://www.legifrance.gouv.fr/>>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

⁴⁰ Ibid., Artigo R212-1.

⁴¹ Conforme CONSEIL D'ÉTAT. **Dossier de Presse, Rapport Public 2009**. De 19 de Junho de 2009. p. 6. Disponível em: <http://www.conseil-etat.fr/cde/media/document/DP_bilan2009.pdf>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

⁴² FRANÇA. Artigo R222-18 do Código de Justiça Administrativa.

municipais e cantonais (regionais) e dos demais litígios enumerados no *Article R222-13* do *Code de Justice Administrative*, como, por exemplo, os litígios relativos a funcionários do Estado e a outras entidades públicas; as questões concernentes a pensões, habitação, comunicações, documentos administrativos, serviços nacionais e as petições impugnatórias de decisões tomadas em matéria fiscal graciosa.

Quanto à duração dos Processos, analisando dados até o ano de 2000, o seu tempo de tramitação chegava a ultrapassar dois anos: "(...) Le délai moyen de jugement est d'environ deux années. Pour la ramener à l'idéal d'une année, la poursuite tant de l'augmentation des moyens que des efforts de meilleur rendement est une nécessité"⁴³.

O escopo dos Tribunais sempre foi um trâmite de até um ano; esse fim só foi atingido recentemente, muito devido a recentes reformas no sistema, como a instituição do Código de Justiça Administrativa em 2001⁴⁴. Com as advindas reformas, o tempo de tramitação das lides tem decaído em progressão constante e em todas as fases e instâncias da Jurisdição Administrativa.

3.1.2.4 O Tribunal de Conflitos

Organizado pela Lei de 04 de fevereiro de 1850, destina-se a resolver conflitos de competência entre os órgãos do Poder Judiciário e os Tribunais da Ordem Administrativa. Como informação histórica, foi criado pela Constituição de 1848, e a sua organização era regida pela Lei de 04 de fevereiro de 1850. Fechado no Segundo Império, ele vai renascer com a Lei de 24 de maio de 1872, que reorganiza o *Conseil d'État*.

É um Tribunal paritário, presidido pelo Guardião de Selos, o Ministro da Justiça; compõe-se de quatro Membros do *Conseil d'État*, de quatro Membros da *Cour de Cassation* e

⁴³ BRAIBANT; STIRN, 1999, op. cit., p. 477.

⁴⁴ "Le nombre des affaires jugées - 183 811 dossiers - a progressé de 5 %, notamment grâce à l'augmentation du nombre d'affaires jugées par magistrat (275 en 2008 contre 262 l'année précédente). Pour la seconde année consécutive, le nombre des affaires jugées a donc dépassé le nombre des affaires enregistrées ce qui a entraîné une diminution du stock de 3,82 %. Le délai prévisible moyen de jugement continue également de diminuer. Il est estimé à 12 mois et 29 jours fin 2008, contre 14 mois et 4 jours fin 2007". CONSEIL D'ÉTAT. **Dossier de Presse, Rapport Public 2009**. De 19 de Junho de 2009. p. 6. Disponível em: <http://www.conseil-etat.fr/cde/media/document/DP_bilan2009.pdf>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

de um Ministério Público composto por dois Mestres de Pedidos (*Maîtres des Requêtes*) e de dois Procuradores-Gerais. Tem atribuição nos conflitos positivos e negativos de competência, nos conflitos de decisão (quando ambas as ordens jurisdicionais, sem declinar competência, emitem decisões conflitantes que conduzem a uma denegação de Justiça) e nos conflitos de reenvio (conforme *Article R771-1 e R771-2 do Code de Justice Administrative*).

3.1.3 Das Fontes do Direito Administrativo Francês

O Contencioso Administrativo tem fundamento basilar em Montesquieu, na teoria da partição de Poderes⁴⁵, em que todos os atos administrativos seriam revisados e julgados pelos próprios agentes públicos que praticassem tais atos. O Direito Administrativo francês, assim como todos os outros, é relativamente jovem; todavia, é o mais tradicional da civilização ocidental. A sua origem retorna às bases da Revolução Francesa e da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão. A sua caracterização atual é, pois, o resultado de modificações realizadas ao longo dos séculos XIX e XX e, principalmente, a partir da Vª República.

Falta de ancestral comum — Direito jovem, o Direito Administrativo desenvolveu-se, então, em cada País, em período em que a antiga unidade da civilização jurídica, ligada no continente à hegemonia do Direito Romano, estava rompida. Ao desenvolvimento divergente dos direitos privados a partir de um ancestral comum se opõe o desenvolvimento paralelo dos direitos administrativos⁴⁶.

Com o Império de Napoleão, criou-se o *Conseil d'État* como órgão responsável para o julgamento dos litígios envolvendo a Administração do Estado. Inicia-se, a partir daí, na própria forma legislativa, a divisão entre atividades jurisdicionais judiciais e administrativas. O Direito Administrativo francês reparte as competências entre as suas ordens jurisdicionais em uma estrutura complexa de normas, que possuem alcance e valor jurídico variados, e uma

⁴⁵ "Em França, em especial nas Constituições de 1791 e de 1795 (do ano III), pareceu prevalecer uma visão mecanicista, de apertada distribuição de Poderes pelos diversos órgãos e, ao longo de todas as Constituições até hoje, sempre, em nome da separação de Poderes, se tem recusado aos Tribunais a fiscalização da constitucionalidade das Leis". MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. T. III: Estrutura Constitucional do Estado. 5.ª Ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2004. p. 383.

⁴⁶ RIVERO, 1995. p. 80.

muito importante interpretação de suas Jurisprudências⁴⁷. Há normas gerais, como a Constituição, a Lei, o Regulamento; normas particulares, como os contratos e os atos administrativos.

O *Bloc de Constitutionnalité* e o Direito Internacional europeu e comunitário são normas gerais superiores do Direito Administrativo francês. O primeiro “exprime o conjunto de normas que, apesar de inscritas em textos revogados, são consideradas como estando novamente em vigor (...)”⁴⁸. Sobre isso, Domingos de Almeida assevera:

(...) o Direito Administrativo repousa sobre uma base ampliada de normas de valor constitucional. De fato, o texto da Constituição de 1958 é de tipo sucinto. (...) Assim, antes do reconhecimento do bloco de constitucionalidade, a base constitucional do Direito Administrativo francês era bastante reduzida. Com a incorporação dos direitos sociais e econômicos do Preâmbulo de 1946 e dos direitos civis e políticos da Declaração de 1789, essa base foi aumentada de maneira significativa⁴⁹.

Já o Direito Internacional, conforme a Constituição de 1958, em seu Artigo 55, também pode constituir fonte ao Direito Administrativo⁵⁰. Contudo, nem todo tratado ou acordo internacional podem ser aplicados na solução da litigiosidade administrativa: são aplicados apenas os "(...) dotados de efeito direto (*effet direct*) no âmbito do ordenamento jurídico internacional. Ou seja: aplicam-se apenas os que contêm disposições claras e incondicionais (...)"⁵¹.

Como fonte do Direito Administrativo, a Lei francesa é sua fonte superior. Vale frisar que é característica do País a devoção ao princípio da Legalidade:

A Constituição Francesa não trata em detalhe a organização jurisdicional, deixando ao legislador o encargo de regê-la. Aliás, segundo René David, na França tem-se uma dificuldade de reconhecer no Judiciário um terceiro Poder⁵².

⁴⁷ BRAIBANT; STIRN, 1999, op. cit., p. 457.

⁴⁸ PAIVA DE ALMEIDA, Domingos Augusto. Direito Administrativo. In: COSTA, Thales Morais da (ed.). **Introdução ao Direito Francês**. Vol. I. Curitiba: Juruá Editora, 2009. p. 270.

⁴⁹ Ibid., p. 271.

⁵⁰ "Les traités ou accords régulièrement ratifiés ou approuvés ont, dès leur publication, une autorité supérieure à celle des lois, sous réserve, pour chaque accord ou traité, de son application par l'autre partie". FRANÇA. Artigo 55 da Constituição Francesa de 4 de Outubro de 1958. Disponível em: <<http://www.legifrance.gouv.fr/>>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

⁵¹ PAIVA DE ALMEIDA, 2009, op. cit., p. 274.

⁵² BRAGA, 2009. p. 517.

A Jurisprudência no Direito Administrativo poderia ser entendida como a sua principal fonte até a segunda metade do século passado⁵³ quando raras normas de Direito Constitucional e Internacional tratavam sobre a matéria. A Jurisprudência do Conselho de Estado foi capaz de definir sozinha as noções de gestão pública e privada, a noção de Serviço Público e a sua aplicação em contratos de trabalho e propriedade⁵⁴:

La jurisprudence a créé les grands régimes et les grandes notions du droit administratif : régime général de l'action administrative, exigences du principe de légalité, régime général de responsabilité de la puissance publique, de l'exécution des contrats administratifs, notion d'acte administratif, de service public, de domaine public, d'agent public, de puissance publique. Toutefois, le juge se trouve dans une situation d'infériorité par rapport aux autorités qui édictent le droit écrit, la création des normes jurisprudentielles dépend du hasard des recours.⁵⁵

Como fonte do Direito Administrativo, a Jurisprudência ainda possui importante participação nos Tribunais franceses; seja pela interpretação ou pela supressão do silêncio das Leis, são criadas regras próprias que afastam a insegurança jurídica dos Administrados. Contudo, atualmente, a Jurisprudência possui menor influência — já que os legisladores podem colocar um fim a uma determinada linha de pensamento jurisprudencial⁵⁶ —, haja vista os regulamentos (normas de alcance geral e impessoal editadas pela Administração), os atos administrativos individuais (regulamentos que afetam situações jurídicas individuais) e os contratos administrativos (atos administrativos bilaterais que obrigam ambas as partes) que se sobrepõem como as principais fontes.

3.1.4 Das Regras Procedimentais da Jurisdição Administrativa Francesa

As regras de procedimento no Contencioso Administrativo francês não se confundem com as do Processo Civil: "Mesmo havendo semelhanças, os Juízes da Justiça Administrativa

⁵³ PAIVA DE ALMEIDA, 2009, op. cit., p. 277.

⁵⁴ BRAIBANT; STIRN, 1999, op. cit., p. 457.

⁵⁵ ROUAULT, 2004, op. cit., p. 44.

⁵⁶ Ibid., p. 45.

afirmam a autonomia do Contencioso Administrativo e entendem inaplicáveis as regras do *Code de Procédure Civile*⁵⁷. Cabe destacar que o Processo perante o Juiz Administrativo possui quatro características essenciais. Em primeiro lugar, ele segue o contraditório; este princípio significa que cada parte tem o direito de ser informada sobre os argumentos e sobre os documentos apresentados pela outra parte ao Juiz; além disso, a contradição é um direito das partes e vincula o Juiz; também, é necessário que o Processo seja escrito.

O rito é inquisitorial, ou seja, um único Juiz dirige o inquérito. Desta forma, ele irá abordar as várias contribuições de todas as partes em litígio. É também ele quem poderá exigir que determinados documentos sejam apresentados (por exemplo, pedido para a Administração para fornecer os motivos de uma decisão administrativa). A natureza inquisitorial do procedimento justifica-se pelo desequilíbrio entre as duas partes (Administrado e Administração) em um Processo Administrativo; em um Processo de natureza civil, o procedimento adotado é o acusatório (somente as partes devem conduzir o andamento do Processo)⁵⁸.

O Processo é secreto; as partes devem apresentar as suas conclusões e os seus argumentos exclusivamente em forma escrita⁵⁹; por sua condição hipossuficiente, o Administrado é protegido pelo segredo de Justiça. Esses princípios tornam o Processo Administrativo menos flexível, mas oferecem as garantias de fiabilidade e de segurança aos que nele ingressam.

No que concerne ao julgamento, deve ser observado o formalismo das decisões judiciais; a principal característica é a obrigação de estas serem sempre motivadas (pois isso representa a garantia fundamental aos judiciáveis). E, neste sentido, a Administração tem a obrigação de executar aquilo que foi decidido pelo Juiz; as decisões judiciais administrativas também possuem o caráter de coisa julgada⁶⁰ (têm força de verdade jurídica).

⁵⁷ MARINHO; SALEMKOUR, 2009, op. cit., p. 565.

⁵⁸ MORAND-DEVILLER, Jacqueline. **Cours de Droit Administratif**. 8.^a Ed. Paris: Montchrestien, E.J.A., 2003. p. 669-670.

⁵⁹ MARINHO; SALEMKOUR, 2009, op. cit., p. 574.

⁶⁰ Ver: BRAIBANT; STIRN, 1999, op. cit., p. 518-520; MORAND-DEVILLER, 2003, op. cit., p. 680-682; ROUAULT, 2004, op. cit., p. 45-46.

3.1.5 Da Execução Fiscal no Direito Francês

A Execução Fiscal na França se caracteriza por ser um Processo Administrativo conduzido pela própria Administração; contudo, isso não inibe a defesa do Administrado que, caso possua pretensões, pode recorrer com todas as garantias legais e constitucionais ao Fisco francês. Este último está subordinado ao Ministério do Orçamento, das Contas Públicas e da Reforma do Estado (*Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État*); é atualmente dividido entre a Direção Geral de Finanças Públicas (*Direction Générale des Finances Publiques*) e a Direção Geral das Alfândegas e Impostos Especiais de Consumo (*Direction Générale des Douanes et Droits Indirects*).

A Direção Geral de Finanças Públicas representa o Estado nas Jurisdições Administrativa e Judicial francesas⁶¹. Esse órgão é o resultado de uma fusão de setores. Vale destacar que foi iniciado em 2007 a partir de um anúncio do Conselho de Ministros (*Annonce du 20 juin 2007*) e concretizado por Decreto em 03 de abril de 2008. Uniram-se a Direção Geral de Impostos (*Direction Générale des Impôts*) e a Direção da Contabilidade Pública (*Direction Générale de la Comptabilité Publique*).

Os tributos são recolhidos de forma voluntária e espontânea, e o Contribuinte é livre para compor o seu recolhimento fiscal. Pode até mesmo aproveitar vantagens e outros benefícios como compensações e reduções fiscais por seu próprio entendimento. Contudo, aquele que não recolhe ou que não recolhe corretamente o tributo dá azo à Execução Fiscal Administrativa. Essa é baseada em títulos executivos lançados pela própria Administração, sendo a sua pretensão líquida e certa. E, assim como no Brasil, o título executivo é um ato que constata a criação de um direito líquido, certo e exequível. Há seis tipos de título executivo na França⁶²: (1) as decisões das jurisdições de ordem judiciária ou de ordem administrativa assim como as transações submetidas ao Presidente do Tribunal de ‘grande’ instância quando dotadas de força executória; (2) os atos e os julgamentos estrangeiros assim como as sentenças arbitrais declaradas executivas por uma decisão não-suscetível de recurso suspensivo de execução; (3) os extratos de Processos verbais de conciliação assinados pelo Juiz e pelas partes; (4) os atos notariais revestidos de forma executiva; (5) a certidão emitida

⁶¹ FRANÇA. Artigo 2, § 10º do Decreto n. 2008-310 de 3 de Abril de 2008.

⁶² Conforme FRANÇA. Artigo 3 da Lei n. 91-650 de 9 de Julho de 1991.

por um Oficial de Justiça em casos de não-pagamento de cheque; (6) títulos emitidos por pessoas jurídicas de Direito Público reconhecidas como tais por Lei, ou as decisões a que a Lei atribui efeitos de julgamento.

A Ordem Administrativa Fiscal é organizada pelo Livro de Procedimentos Fiscais (*Livre des Procédures Fiscales – LPF*) que prescreve, em seu Artigo L252 A, os títulos executivos fiscais⁶³, a saber, (1) Ordens Administrativas (*Arrêts, États*); (2) Certidões Indicativas de Dívida Fiscal (*Rôles*); (3) Avisos de Cobrança (*Avis de Mise en Recouvrement – AMR*); e (4) Cobranças de Entidade Pública Habilitada (*Titres de Perception ou de Recettes*)⁶⁴.

A fim de que esses títulos executivos produzam os seus efeitos, ou seja, a Administração poder cobrar o tributo devido do Contribuinte, é necessária a obediência a providências burocráticas do Livro de Procedimentos Fiscais. O aviso de cobrança (*avis d'imposition*), que no Brasil chamamos de *notificação de inscrição*, é explicitado conforme o Artigo L253 do LPF. Nele, é mencionada a natureza do tributo devido, os valores que o Contribuinte deve recolher, as condições de exigibilidade, a indicação da data do início da cobrança (*mise en recouvrement*) e a data limite para o pagamento.

Após o *avis d'imposition*, caso não seja recolhido o tributo até determinada data final para pagamento, ou ocorra a inexistência de pedido de parcelamento (ou impugnação) com garantias, o Auditor Fiscal (*Comptable du Trésor*) enviará ao Contribuinte uma carta de lembrança (*lettre de rappel*), que reitera a existência do débito com o Fisco⁶⁵:

O (...) aviso de cobrança (AMR) é endereçado pelo Auditor Fiscal a todo Contribuinte devedor de valores, direitos, taxas e rendas, de qualquer natureza. Nos termos da Legislação francesa o documento é de responsabilidade do Agente do Fisco, e deve ser enviado para Contribuintes que estejam sob sua Jurisdição, e que estejam nas condições de débito, que ensejem que se acionem os mecanismos de cobrança. O documento é individual. É firmado por autoridade administrativa cuja competência para o ato decorre de decreto. A Legislação também remete ao Conselho de Estado

⁶³ "Constituent des titres exécutoires les arrêts, états, rôles, avis de mise en recouvrement, titres de perception ou de recettes que l'Etat, les collectivités territoriales ou les établissements publics dotés d'un comptable public délivrent pour le recouvrement des recettes de toute nature qu'ils sont habilités à recevoir". FRANÇA. Artigo L252 A do Livro de Procedimentos Fiscais. Disponível em: <<http://www.legifrance.gouv.fr>>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

⁶⁴ Um hospital ou uma escola pública, por exemplo, pode emitir título executivo para cobrar aquilo que lhe deve o seu usuário ou Contribuinte.

⁶⁵ FRANÇA. Artigo L255 do Livro de Procedimentos Fiscais.

o Poder para fixar modalidades e limites de alcance, no que toca ao aqui estudado aviso de cobrança.⁶⁶

O Contribuinte pode pretender à suspensão do pagamento (*sursis de paiement*)⁶⁷ quando contesta a base legal ou o montante do crédito que lhe é cobrado; deve compor pedido de suspensão de exigibilidade informando, principalmente, o montante e a base oponível. Será automaticamente concedida se tal iniciativa (ou a pedido da Administração) apresentar garantias suficientes (por exemplo, hipoteca, caução, depósito de numerário ou valores mobiliários). Não é exigida garantia se o montante do imposto devido for inferior a 4500 euros⁶⁸. O Contribuinte tem um prazo de quinze dias a contar do convite feito pelo Contador responsável para saber aquilo que deve ser colocado em garantia ao Fisco⁶⁹:

As impugnações às Execuções Fiscais Administrativas devem ser endereçadas à repartição na qual seja lotado o Agente Fiscal que tenha tomado as medidas preliminares de coerção. O executado pode se manifestar, primeiramente, a respeito da regularidade dos atos implementados pela Administração, do ponto de vista formal, e no que toca ao Processo de Execução. Pode, ainda, contestar aspectos substanciais, a exemplo da inexistência da obrigação, do montante cobrado, ou qualquer outra circunstância específica ligada ao lançamento ou cálculo do tributo que a Administração exige.⁷⁰

Em matéria relativa a impostos diretos ou a impostos sobre vendas, a Administração pode não aceitar as garantias oferecidas pelo Administrado — este tem o prazo de 15 dias para contestar a decisão desfavorável. Há necessidade de depósito recursal, isto é, um décimo do crédito tributário a ser discutido. O Juiz Administrativo tem o prazo de um mês para decidir a contestação do Contribuinte; também, pode dispensar o Administrado do oferecimento de garantias⁷¹.

Se a carta de notificação (*lettre de rappel*) ou a notificação de mora de devedor (*mise en demeure*) não foi acompanhada de pagamento ou o Contribuinte não apresentar as garantias necessárias em sua contestação ao Fisco, o Contador Público competente, no prazo de vinte dias, pode processar o Administrado. É utilizada a forma prescrita pelo Código de

⁶⁶ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A Execução Fiscal Administrativa no Direito Tributário Comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 140.

⁶⁷ FRANÇA. Artigo L277 do Livro de Procedimentos Fiscais.

⁶⁸ FRANÇA. Artigo R277-7 do Livro de Procedimentos Fiscais.

⁶⁹ *Ibid.*, Artigo R*277-1.

⁷⁰ GODOY, 2009, op. cit., p. 140.

⁷¹ FRANÇA. Artigo L279 do Livro de Procedimentos Fiscais.

Processo Civil para a cobrança de dívida. Esta é operada por Oficial de Justiça (*Huissier de Justice*) ou outro funcionário administrativo autorizado a processar em nome do Contador Público (*Comptable Public*)⁷².

A própria Administração pode apreender bens; também lhe é confiada a possibilidade de penhora mobiliária e imobiliária. Observado o prazo previsto no Artigo L258, LPF, a penhora pode ser realizada sem outra formalidade (20 dias a partir da carta de notificação). O Contador Público competente para iniciar o Processo nos termos do Artigo L258 (LPF) é o Contador do Tesouro da Direção Geral de Finanças Públicas ou da Direção Geral das Alfândegas e Impostos Especiais de Consumo, dependendo do tributo a ser cobrado.

Essas são as características principais da Execução Fiscal francesa. Todo o procedimento burocrático é conduzido pela Administração; a execução do crédito é administrativa; contudo, as decisões (o julgamento) cabem a Juízes e a Tribunais Administrativos, oportunizando, deste modo, todas as necessárias garantias ao Contribuinte, incluindo o direito ao devido processo e o duplo grau de jurisdição.

⁷² FRANÇA. Artigo L258 do Livro de Procedimentos Fiscais.

3.2 Do Sistema Português

Na Europa, a Justiça Administrativa melhor se desenvolveu após a Segunda Guerra Mundial quando da instauração de Estados de Direito baseados no reconhecimento dos direitos fundamentais do ser humano e no controle dos atos do Poder. Em Portugal, a instauração de um Estado de Direito deu-se somente após o fim de um regime autoritário que perdurou por quase 30 anos do termo do maior conflito mundial.

O Direito português, assim como a grande maioria das Nações europeias, adotou o sistema de Jurisdição conhecido como *Contencioso francês* ou *Jurisdição Administrativa francesa*. Esse sistema pode ser caracterizado como aquele no qual a Justiça Civil desconhece dos litígios dos particulares com a Administração Pública, pois aqueles são submetidos à Jurisdição do Contencioso Administrativo, conjunto de órgãos que segue a autoridade de um Conselho de Estado ou o Supremo Tribunal Administrativo.

O Contencioso Administrativo se instala, portanto, quando da ofensa ou da lesão de direitos individuais ocasionada pela própria Administração do Estado — esta, sim, suscetível de desencadear uma reação por parte dos particulares lesados: “Um contencioso limitado a poucos atos e fechado a raros cidadãos corresponde a uma suave fiscalização jurisdicional sobre a Administração ativa e, portanto, à maior tendência dos agentes desta para exorbitar”⁷³.

Na atividade administrativa, a violação de Lei ou de regulamento — até mesmo de contrato —, que fere os direitos adquiridos dos cidadãos, dá lugar ao Contencioso Administrativo porque seria injusto que o reconhecimento de um direito somente estivesse dependente da vontade do Gestor⁷⁴.

⁷³ CAETANO, Marcello. **Estudos de Direito Administrativo**. Amadora: Ática, 1974. p. 11.

⁷⁴ *Ibid.*, p. 14.

3.2.1 Breve Histórico

Até 1974, o Contencioso Administrativo português era dividido entre o Supremo Tribunal Administrativo e as Auditorias Administrativas (Tribunais de Círculo) de Lisboa e de Porto, cujos Auditores eram escolhidos por meio de concurso público. Contudo, pelo Decreto-Lei n. 250/74, de 12 de junho, o Supremo Tribunal Administrativo e as Auditorias Administrativas foram transferidos da dependência organizacional do Conselho de Ministros para o Ministério da Justiça. Isso fez com que os Juízes daqueles Tribunais Administrativos obtivessem igualdade de prerrogativas comparativamente aos Juízes Judiciários⁷⁵.

Com a Constituição de abril de 1976, uma série de mudanças legislativas e constitucionais objetivou o Contencioso Administrativo português: destaca-se o Decreto-Lei n. 256-A/77 que prevê a fundamentação obrigatória para todos os atos da Administração:

1. Para além dos casos em que a Lei especialmente o exija, devem ser fundamentados os actos administrativos que, total ou parcialmente:

a) Neguem, extingam, restrinjam ou por qualquer modo afectem direitos ou imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções; b) Afectem, de igual modo, e no uso de poderes discricionários, interesses legalmente protegidos; c) Decidam reclamação ou recurso; d) Decidam em contrário de pretensão ou oposição formulada por interessado, ou de parecer, informação ou proposta oficial; e) Decidam de modo diferente da prática habitualmente seguida na resolução de casos semelhantes ou na interpretação e aplicação dos mesmos preceitos legais; f) Impliquem revogação, modificação ou suspensão de acto administrativo anterior.

2. A fundamentação deve ser expressa, através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão, podendo consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anterior parecer, informação ou proposta, que neste caso constituirão parte integrante do respectivo acto.⁷⁶

Em 1982, a Revisão Constitucional portuguesa não trouxe alterações na organização

⁷⁵ “O Supremo Tribunal Administrativo e as Auditorias Administrativas ficam integrados no Ministério da Justiça”. PORTUGAL. Artigo 1º do Decreto n. 250/74, de 12 de Junho. Disponível em: <<http://www.dre.pt/>>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

⁷⁶ PORTUGAL. Artigo 1º do Decreto-Lei n. 256-A/77, de 17 de Junho.

dos Tribunais Administrativos, Tributários e Aduaneiros. O Texto Constitucional de 1976, entretanto, admitia a possibilidade de uma Jurisdição especializada em matéria administrativa e fiscal.

Com a publicação, em 1984, do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais — o ETAF (Decreto-Lei n. 129/84, de 27 de abril, publicado sob autorização legislativa pela Lei n. 29/83, de 08 de setembro) — estabeleceu a organização jurisdicional administrativa autônoma da organização judiciária comum. Reuniram-se, desta maneira, os preceitos relativos à organização judiciária administrativa, tributária e aduaneira: "A Jurisdição Administrativa e Fiscal é exercida por Tribunais Administrativos e Fiscais, órgãos de soberania com competência para administrar Justiça em nome do povo" (Portugal, Artigo 1º do Decreto-Lei n. 129/84, de 27 de abril).

O Estado Democrático de Direito português passou a prever o acesso a todos ao Direito e aos Tribunais, em prazo razoável e mediante Processo equitativo (Artigo 20 da Constituição da República Portuguesa). O Artigo 22 impôs responsabilidade aos agentes públicos e às entidades estatais por eventuais ações ou omissões cometidas. Incumbe, pois, à Administração e a seus agentes o ônus de responder solidariamente por quaisquer atos omissivos ou comissivos que causem dano aos cidadãos. Surge aqui a idéia de um Direito Fundamental do Contencioso Administrativo, o que afastou desse o pensamento de que apenas seria realizado um Juízo de Legalidade. De fato, os valores axiológicos da nova Constituição portuguesa trouxeram à tona a necessidade de uma verdadeira reforma no Processo Administrativo. A Jurisdição Administrativa em Portugal torna-se competente para tratar das questões litigiosas que envolvam pessoas públicas ou uma pessoa pública e uma privada, que não estejam submetidas por Lei à Jurisdição de outros Tribunais.

Mais recentemente, pela Lei n. 49/96, de 04 de setembro, a Assembléia da República autorizou o Governo a criar o Tribunal Central Administrativo e a alterar o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais e a Lei de Processo nos Tribunais Administrativos. Criou-se o Tribunal Central Administrativo para atuar como instância recursal dos Tribunais de Círculo e também como instância primária. É destinado a receber grande parte das competências até então do Supremo Tribunal Administrativo, visando a descongestionar o seu crescente volume de serviço⁷⁷.

⁷⁷ PORTUGAL. Exposição de Motivos do Decreto-Lei n. 229/96, de 29 de Novembro.

O Código do Procedimento Administrativo, aprovado pelo Decreto-Lei n. 442/91, de 15 de novembro, com as alterações decorrentes do Decreto-Lei n. 6/96, de 31 de janeiro, foi responsável pela reformulação e pela ampliação do Contencioso Administrativo português, tendo por finalidade reduzir o número de Processos em trâmite no Supremo Tribunal Administrativo e possibilitar o maior acesso à Justiça Administrativa — vale dizer, é um verdadeiro compêndio da matéria administrativa e fiscal. O Código procura racionalizar a atividade dos serviços; regular a formação da vontade da Administração, de tal modo que sejam tomadas decisões justas, legais, úteis e oportunas; assegurar a informação dos interessados e a sua participação na formação das decisões que lhes digam diretamente respeito; salvaguardar em geral a transparência da ação administrativa e o respeito pelos direitos e pelos interesses legítimos dos cidadãos; evitar a burocratização e aproximar os Serviços Públicos das populações⁷⁸.

3.2.2 Da Organização Judiciária Portuguesa

A atual Organização Judiciária portuguesa é introduzida na Constituição de 1976, encontrando-se, hoje, em sua sétima Revisão Constitucional, ocorrida em 2005. A Carta define a organização de seus Tribunais a partir do Artigo 209, informando que, além do Tribunal Constitucional, existem o Supremo Tribunal de Justiça e os Tribunais Judiciais de Primeira e de Segunda Instância; o Supremo Tribunal Administrativo e os demais Tribunais Administrativos e Fiscais e o Tribunal de Contas.

Também podem existir Tribunais Marítimos, Tribunais Arbitrais e Juizados de Paz; pela disposição do Artigo 213, durante a vigência do Estado de Guerra, serão constituídos Tribunais Militares com competência para o julgamento de crimes de natureza estritamente militar. A Lei pode determinar os casos e as formas em que os Tribunais previstos podem se constituir, separada ou conjuntamente, em Tribunais de Conflitos.

Ainda, conforme a definição do Artigo 221, o Tribunal Constitucional é o Tribunal ao qual compete especificamente administrar a Justiça em matérias de natureza jurídico-

⁷⁸ PORTUGAL. Exposição de Motivos, Item 4, Decreto-Lei n. 442/91, de 15 de Novembro.

constitucional. Ele é composto por treze Juízes, sendo dez designados pela Assembleia da República e três cooptados por estes últimos. O mandato dos Juízes do Tribunal Constitucional tem a duração de nove anos e não é renovável. Os Juízes do referido Tribunal gozam das garantias de independência, de inamovibilidade, de imparcialidade e de irresponsabilidade e estão sujeitos às incompatibilidades dos Juízes dos Tribunais restantes. A Lei estabelece as imunidades e as demais regras relativas ao Estatuto dos Juízes do Tribunal Constitucional.

Pelo Artigo 223, compete ao Tribunal Constitucional apreciar a inconstitucionalidade⁷⁹ e a ilegalidade das normas. O citado Tribunal pode funcionar por Seções, salvo para efeito da fiscalização abstrata da Constitucionalidade e da Legalidade. Cabe recurso para o Pleno do Tribunal Constitucional das decisões contraditórias das Seções no domínio de aplicação da mesma norma.

3.2.2.1 Da Jurisdição Judicial

A Constituição da República Portuguesa atribui a seus Juízes garantias para o exercício de suas funções, zela por sua imparcialidade e veda o exercício de outras funções (a não ser a de docente ou de investigação científica, sem remuneração⁸⁰). A independência dos Tribunais é expressamente garantida no Artigo 203; o Estatuto dos Magistrados Judiciais também dedica igual garantia, quando expõe que os Juízes Judiciais não estão sujeitos a ordens ou a instruções não-hierárquicas:

Os Magistrados Judiciais julgam apenas segundo a Constituição e a Lei e não estão sujeitos a ordens ou instruções, salvo o dever de acatamento pelos Tribunais Inferiores das decisões proferidas, em via de recurso, pelos Tribunais Superiores.

⁷⁹ Artigo 277: “São inconstitucionais as normas que infrinjam o disposto na Constituição ou os princípios nela consignados”. Constituição da República Portuguesa, VII Revisão Constitucional, 2005. *Site* da Assembleia da República de Portugal.

⁸⁰ Artigo 216, 3. “Os Juízes em exercício não podem desempenhar qualquer outra função pública ou privada, salvo as funções docentes ou de investigação científica de natureza jurídica, não-remuneradas, nos termos da Lei”. Constituição da República Portuguesa, VII Revisão Constitucional, 2005. *Site* da Assembleia da República de Portugal.

O dever de obediência à Lei compreende o de respeitar os juízos de valor legais, mesmo quando se trate de resolver hipóteses não especialmente previstas⁸¹.

Ainda seguindo a Constituição portuguesa, conforme o seu Artigo 202, a função precípua dos Tribunais é a de assegurar a defesa dos direitos e dos interesses legalmente protegidos dos cidadãos, de reprimir a violação da Legalidade Democrática e de dirimir os conflitos de interesses públicos e privados. A Jurisdição Civil é hierarquicamente organizada com as seguintes Instâncias de Tribunais: a) o Supremo Tribunal de Justiça; b) os Tribunais da Relação; c) os Tribunais Judiciais de Primeira Instância.

3.2.2.1.1 O Supremo Tribunal de Justiça

O Supremo Tribunal de Justiça é o órgão de cúpula na hierarquia dos Tribunais Judiciais portugueses, reservado à competência própria do Tribunal Constitucional (Artigo 210, da Constituição de 1974). Cabe conhecer das matérias de Direito e constitui-se em quatro Seções Cíveis, duas Seções Criminais e uma Seção que trata do Direito do Trabalho. Há, ainda, a Seção de Contencioso, servindo para o julgamento das deliberações do Conselho Superior da Magistratura, órgão encarregado da Administração da Jurisdição Judicial.

O Supremo Tribunal funciona em Plenário, em pleno das Seções Especializadas e por Seções. O Plenário é constituído pela totalidade dos Juízes que integram as Seções e seu quórum mínimo é três quartos dos membros em exercício. O Plenário é competente, por exemplo, para julgar os recursos de decisões proferidas pelo Pleno das Seções Criminais e para conhecer dos conflitos de competência entre os Plenos das Seções e entre Seções.

O Pleno das Seções Especializadas funciona aos mesmos moldes do Plenário, cabendo, por exemplo, julgar o Presidente da República, o Presidente da Assembléia da República e o Primeiro-Ministro pelos crimes praticados no exercício das suas funções; ainda, julgar os recursos de decisões proferidas em Primeira Instância pelas Seções; também, uniformizar a Jurisprudência, nos termos da Lei do Processo.

⁸¹ PORTUGAL. Artigo 4º, n. 1 e 2 da Lei n. 21/85, de 30 de Julho, Estatuto dos Magistrados Judiciais.

As Secções têm competência, essencialmente, para julgar os recursos que não sejam da competência do Pleno das Seções Especializadas; os Processos por crimes cometidos por Juízes do Supremo Tribunal de Justiça, por Juízes dos Tribunais da Relação e por Magistrados do Ministério Público; conhecer dos conflitos de Jurisdição e de Competência; conhecer dos pedidos de *habeas corpus*. Os julgamentos são colegiados e a Lei ainda pode determinar que o Supremo Tribunal de Justiça funcione como Tribunal de Primeira Instância.

3.2.2.1.2 Os Tribunais da Relação

Os Tribunais da Relação são os Tribunais Judiciais de Segunda Instância em Portugal; cada Tribunal da Relação tem Jurisdição sobre um Distrito Judicial. Atualmente, existem as seguintes Relações: Coimbra, Évora, Guimarães, Lisboa e Porto.

As competências dos Tribunais da Relação vão desde o julgamento de recursos até a composição de litígios em que intervenham Juízes de Direito, Procuradores da República e Procuradores-Adjuntos, por razões atinentes ao exercício das suas funções ou por Processos Crime em que estes sejam argüidos, passando pelo julgamento dos Processos Judiciais de Cooperação Judiciária Internacional em Matéria Penal e dos Processos de Revisão e Confirmação de Sentenças Estrangeiras. Os Tribunais da Relação funcionam sob a direção de um Presidente, em Plenário e por Seções.

3.2.2.1.3 Os Tribunais Judiciais de Primeira Instância

Os Tribunais de Primeira Instância são, em regra, os Tribunais de Comarca; podem possuir competência especializada (matérias determinadas, independentemente da forma do Processo aplicável) ou competência específica (conhecem de matérias determinadas em função da forma do Processo aplicável e dos recursos das decisões das autoridades

administrativas em Processo de contra-ordenação, ou seja, infrações) e, ainda, competência especializada mista (conhecem mais do que uma matéria determinada).

A seguir, alguns exemplos dessa especialização encontrada no Distrito de Lisboa: Tribunais do Comércio de Lisboa; Marítimo; de Pequena Instância Cível; do Trabalho; Juízos de Execução de Lisboa, entre outras.

3.2.2.2 Da Jurisdição Administrativa Portuguesa

Pode-se dizer que o Contencioso Administrativo em Portugal não teve alvitre do ordenamento jurídico próprio daquele País. Influências, principalmente dos modelos francês e alemão, corroboraram para a definição da estrutura atual. No Sistema Português, a grande codificação do Processo Administrativo acaba por limitar a atividade jurisprudencial que, durante dois séculos, permitiu grande evolução do Direito Administrativo francês.

A análise da organização dos Tribunais Administrativos e da repartição de suas competências estabelece a consagração constitucional de uma Jurisdição Administrativa separada da Jurisdição Comum ou Judicial; pressupõe, antes de tudo, uma clara definição do universo dos litígios cuja resolução é confiada a essa Jurisdição e, também, a opção por um determinado modelo de Justiça Administrativa.

Da Jurisdição Administrativa fazem parte os 10 Tribunais Administrativos e Fiscais (Primeira Instância), os dois Tribunais Centrais Administrativos (Norte e Sul) e o Supremo Tribunal Administrativo (de abrangência nacional). Esta Jurisdição está fundamentalmente regulada no Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais – o ETAF – e no Código do Processo nos Tribunais Administrativos.

3.2.2.2.1 O Supremo Tribunal Administrativo

O Supremo Tribunal Administrativo é o órgão superior da hierarquia dos Tribunais Administrativos e Fiscais, sem prejuízo da competência própria do Tribunal Constitucional, Artigo 212, da Constituição portuguesa. A sua sede situa-se em Lisboa e tem Jurisdição sobre todo o território nacional⁸².

O Órgão funciona por Seções e em Plenário. Compreende duas Seções, a de Contencioso Administrativo (Primeira Seção) e a de Contencioso Tributário (Segunda Seção). Cada Seção do Supremo Tribunal Administrativo é composta pelo Presidente do Tribunal, pelos respectivos Vice-Presidentes e pelos restantes Juízes para aquela nomeados. A Seção de Contencioso Administrativo encontra-se, atualmente, dividida em três Subseções. O julgamento em cada Seção compete ao Relator e a dois Juízes⁸³.

O Plenário e o Pleno de cada Seção apenas conhecem de matéria de Direito. A Seção de Contencioso Administrativo conhece apenas de matéria de Direito nos Recursos de Revista. A Seção de Contencioso Tributário conhece apenas de matéria de Direito nos recursos diretamente interpostos de decisões proferidas pelos Tribunais Tributários.

À Seção do Contencioso Administrativo cabe conhecer — além dos Processos em matéria administrativa de entidades superiores como o Presidente da República e a Assembléia da República — dos recursos dos acórdãos que aos Tribunais Centrais Administrativos caibam em proferir em primeiro grau de jurisdição; dos conflitos de competência entre Tribunais Administrativos; ainda, dos Recursos de Revista sobre matéria de Direito, interpostos em acórdãos da Seção de Contencioso Administrativo dos Tribunais Centrais Administrativos e de decisões dos Tribunais Administrativos de Círculo⁸⁴.

O Pleno da Seção de Contencioso Administrativo tem como competência conhecer dos recursos de acórdãos proferidos pela Seção em primeiro grau de Jurisdição; dos recursos para a uniformização de Jurisprudência. Esse Pleno também pode pronunciar nova questão de Direito que deva ser resolvida por um Tribunal Administrativo de Círculo, se essa suscitar sérias dificuldades e acalorar outros litígios⁸⁵.

⁸² PORTUGAL. Artigos 8º, 11 e 12 do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

⁸³ Ibid., Artigos n. 12, 13 e 27.

⁸⁴ PORTUGAL. Artigo 24 do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

⁸⁵ Ibid., Artigo 25.

Na Seção de Contencioso Tributário são discutidos, dentre as suas competências, os recursos dos acórdãos da Seção de Contencioso Tributário dos Tribunais Centrais Administrativos proferidos em primeiro grau de jurisdição, os recursos interpostos de decisões dos Tribunais Tributários com exclusivo fundamento em matéria de Direito e os conflitos de competência entre Tribunais Tributários⁸⁶. O Pleno da Seção de Contencioso Tributário tem as mesmas competências do Pleno da Seção de Contencioso Administrativo; também é competente para conhecer dos recursos para a uniformização de Jurisprudência.

O Plenário⁸⁷ do Supremo Tribunal Administrativo é composto pelo Presidente, pelos Vice-Presidentes e pelos três Juízes mais antigos de cada uma das Seções. Compete ao Plenário do Supremo Tribunal Administrativo conhecer dos conflitos de jurisdição entre Tribunais Administrativos de Círculo e Tribunais Tributários ou entre as Seções de Contencioso Administrativo e de Contencioso Tributário – Artigo 29 do ETAF.

3.2.2.2.2 Os Tribunais Centrais Administrativos

O Tribunal Central Administrativo foi criado pelo Decreto-Lei n.229/96, de 29 de novembro, sendo transferidas competências àquele do Supremo Tribunal Administrativo, nomeadamente, o julgamento dos recursos de decisões dos Tribunais Administrativos de Círculo em matéria relativa ao Funcionalismo Público ou que tenham sido proferidas em meios processuais acessórios, o julgamento dos recursos de atos administrativos ou em matéria administrativa praticados pelo Governo ou pelos seus membros, Ministros da República e Provedor de Justiça — todos relativos ao Funcionalismo Público e ao julgamento dos pedidos de declaração de ilegalidade de normas regulamentares⁸⁸.

Atualmente, os Tribunais Centrais Administrativos⁸⁹ se dividem em Tribunal Central Administrativo Sul, com sede em Lisboa, e Norte, com sede em Porto; ainda, podem

⁸⁶ Ibid., Artigos 26 e 27.

⁸⁷ Ibid., Artigos 28 e 29.

⁸⁸ PORTUGAL. Artigos 39 e 40 do Decreto-Lei n. 129/84, ETAF/84, alterado pelo Decreto-Lei n. 229/96, de 29 de Novembro.

⁸⁹ PORTUGAL. Artigo 31 da Lei n. 13/2002, de 19 de Fevereiro, Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

conhecer de matéria de fato e de Direito. Esses Tribunais Recursais, relativamente aos Tribunais Administrativos e Fiscais, podem ser comparados com os Tribunais de Relação, relativamente aos Tribunais Judiciais de Primeira Instância.

Cada Tribunal Central Administrativo compreende duas Seções: uma, de Contencioso Administrativo; outra, de Contencioso Tributário⁹⁰. Compete à primeira Seção conhecer dos recursos das decisões dos Tribunais Administrativos de Círculo para os quais não seja competente o Supremo Tribunal Administrativo e dos recursos de decisões proferidas por Tribunal Arbitral sobre matérias de Contencioso Administrativo. Compete à segunda Seção⁹¹ conhecer dos recursos de decisões dos Tribunais Tributários, salvo o disposto na alínea “b” do Artigo 26⁹²; dos recursos de atos administrativos respeitantes a questões fiscais, praticados por membros do Governo; dos pedidos de declaração de ilegalidade de normas administrativas de âmbito nacional, emitidas em matéria fiscal.

3.2.2.2.3 Os Tribunais Administrativos e Fiscais

Os Tribunais Administrativos e Fiscais são os órgãos de Primeira Instância da Jurisdição Administrativa portuguesa; podem ser divididos em duas especializações, Tribunais Administrativos de Círculo e Tribunais Tributários de Primeira Instância. Compete aos Tribunais Administrativos e Fiscais o julgamento das ações e dos recursos contenciosos que tenham por objeto dirimir os litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais: "Quando funcionem agregados, os Tribunais Administrativos de Círculo e os Tribunais Tributários assumem a designação unitária de Tribunais Administrativos e Fiscais"⁹³.

⁹⁰ PORTUGAL. Artigos 32 e 37 da Lei n. 13/2002, de 19 de Fevereiro, Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

⁹¹ Ibid., Artigo 38.

⁹² "Compete à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo conhecer: b) Dos recursos interpostos de decisões dos Tribunais Tributários com exclusivo fundamento em matéria de direito (...)". Ibid., Artigo 26.

⁹³ PORTUGAL. Artigo 3º, n. 3 do Decreto-Lei n. 325/2003, de 29 de Dezembro.

A sede dos Tribunais Administrativos de Círculo⁹⁴ e as respectivas áreas de Jurisdição são determinadas por Decreto-Lei. O número de Juízes e de Tribunais é fixado por Portaria do Ministro da Justiça. Funcionam com Juiz singular; além disso, cada Juiz compete no julgamento de fato e de Direito dos Processos que lhe sejam distribuídos. Nas ações administrativas especiais, de valor superior à alçada, os Tribunais funcionam em formação de três Juízes, competindo também no julgamento da matéria de fato e de Direito⁹⁵.

Cabe destacar também que o Presidente do Tribunal Administrativo de Círculo⁹⁶ pode determinar que se faça julgamento com a intervenção de todos os Juízes do Tribunal, sendo o quórum mínimo de dois terços quando se tratar de nova questão de Direito e se essa suscitar sérias dificuldades e acalorar outros litígios. Esse procedimento é obrigatório em Processos de Massa.

Compete aos Tribunais Administrativos de Círculo⁹⁷ conhecer, em Primeira Instância, de todos os Processos do âmbito da Jurisdição Administrativa, com exceção daqueles cuja competência, em primeiro grau de jurisdição, esteja reservada aos Tribunais Superiores e da apreciação dos pedidos que nestes Processos sejam cumulados. Também compete satisfazer as diligências pedidas por carta, por ofício ou por outros meios de comunicação que lhes sejam dirigidos por outros Tribunais Administrativos.

A sede dos Tribunais Tributários⁹⁸ e as respectivas áreas de Jurisdição são determinadas por Decreto-Lei. O número de Juízes e de Tribunais é declarado por Portaria do Ministro da Justiça. Funcionam com Juiz singular, competindo no julgamento de fato e de Direito; os seus Presidentes têm competência correspondente ao Artigo 41 dos Presidentes dos Tribunais Administrativos de Círculo.

Entre outras atribuições, compete aos Tribunais Tributários conhecer das diferentes ações de impugnação, como atos de liquidação de Receitas Fiscais estaduais, regionais, locais e parafiscais e atos de determinação de matéria tributável suscetíveis de impugnação judicial autônoma⁹⁹.

Outro exemplo de competência desses Tribunais são as ações destinadas a obter o reconhecimento de direitos ou de interesses legalmente protegidos em matéria fiscal; os

⁹⁴ PORTUGAL. Artigos 39 e 40 do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

⁹⁵ Ibid., Artigo 39 e ss.

⁹⁶ Ibid., Artigo 41.

⁹⁷ Ibid., Artigo 44.

⁹⁸ Ibid., Artigos 45 e 46.

⁹⁹ Ibid., Artigos 49 e 50.

pedidos de declaração da ilegalidade de normas administrativas de âmbito regional ou local, emitidas em matéria fiscal; pedidos de providências cautelares para a garantia de créditos fiscais.

Compete ainda cumprir os mandatos emitidos pelo Supremo Tribunal Administrativo ou pelos Tribunais Centrais Administrativos e satisfazer as diligências pedidas por carta, por ofício ou por outros meios de comunicação que lhe sejam dirigidos por outros Tribunais Tributários. À determinação da competência territorial dos Tribunais Tributários, são subsidiariamente aplicáveis os critérios definidos para os Tribunais Administrativos de Círculo.

De um modo geral, o Artigo 4º do ETAF promove as principais competências dos Tribunais Administrativos e Fiscais. A essencial é dirimir os conflitos das relações jurídicas administrativas e fiscais, sendo responsáveis pela tutela de direitos fundamentais, bem como dos direitos e dos interesses legalmente protegidos dos particulares. Também fiscalizam a Legalidade das Normas e dos demais atos jurídicos emanados por pessoas jurídicas de Direito Público, por quaisquer órgãos do Estado ou das Regiões Autônomas portuguesas. Ainda têm a obrigação de promover a prevenção da violação e a reparação de bens públicos por entidades públicas, em matéria de ambiente, urbanismo, ordenamento do território, saúde pública, qualidade de vida, património cultural e bens do Estado, desde que não constituam ilícito penal ou contra-ordenacional.

3.2.3 Das Fontes Normativas do Direito Administrativo Português

Um breve exame das características principais das fontes normativas que fundamentam, que organizam ou que regulam a Jurisdição Administrativa portuguesa será exposto a seguir. Observam-se a Constituição portuguesa, o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, o Código de Procedimento Administrativo e a Lei Geral Tributária.

3.2.3.1 A Constituição Portuguesa

O Estado que surge com a Constituição de 1976 legitima-se na realização do Direito e na realização da democracia econômica, social e cultural. Para isso, age com respeito aos direitos e às liberdades fundamentais e à separação e interdependência de Poderes. A necessidade da realização do Direito pelo Estado e, logo, pela Administração, obriga o mesmo a redescobrir meios de concretização da Justiça Administrativa, menosprezados na vigência da Constituição de 1933, e uma adequada organização dessa Justiça.

A ação administrativa não só deve obediência à Constituição e à Lei como ainda aos princípios gerais de Direito e, entre eles, aos princípios da Imparcialidade e da Justiça, assegurados no Artigo 266, n. 2. Desta forma, os Tribunais Administrativos são organizados como órgãos de soberania, dotados de Poder Judicial, respeitando, também, o princípio da Independência, Artigo 203.

A Constituição portuguesa organiza os órgãos jurisdicionais, apresenta os seus princípios gerais e, também, algumas garantias relativamente aos Magistrados em seu Título V. O principal Artigo é o 202, n. 1, que dispõe que “os Tribunais são os órgãos de soberania com competência para administrar a Justiça em nome do povo”. Incumbe aos Tribunais assegurar a defesa dos direitos e dos interesses legalmente protegidos dos cidadãos, reprimir a violação da Legalidade Democrática e dirimir os conflitos de interesses públicos e privados. Devem ser independentes e apenas sujeitos à Lei, sendo as suas decisões obrigatórias para todas as entidades públicas e privadas; essas decisões prevalecem sobre as de quaisquer outras autoridades; os Juízes são titulares, portanto, dessa soberania.

O Artigo 209 informa quais são as categorias dos Tribunais além do Tribunal Constitucional. E, concernente ao Direito Administrativo, há o Supremo Tribunal Administrativo (órgão superior na hierarquia) e os demais Tribunais Administrativos e Fiscais.

Quando trata das garantias e das incompatibilidades dos Magistrados, o Artigo 216 dispõe que “os Juízes são inamovíveis, não podendo ser transferidos, suspensos, aposentados ou demitidos senão nos casos previstos na Lei”, “nem podem ser responsabilizados pelas suas decisões, salvo as exceções consignadas na Lei”. E da mesma maneira que no Brasil, os

Juízes não podem desempenhar outra função pública ou privada, salvo as de docentes ou de natureza científica jurídica não-remuneradas.

A Constituição também dedica espaço ao Direito de Acesso à Tutela Jurisdicional, quando trata que “a todos é assegurado o acesso ao Direito e aos Tribunais para defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, não podendo a Justiça ser denegada por insuficiência de meios económicos” (Artigo 20, n. 1 da Constituição portuguesa). De fato, isso concretiza os direitos e as garantias dos Administrados conforme o Título IX da Constituição:

É garantida aos Administrados tutela jurisdicional efectiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, incluindo, nomeadamente, o reconhecimento desses direitos ou interesses, a impugnação de quaisquer actos administrativos que os lesem, independentemente da sua forma, a determinação da prática de actos administrativos legalmente devidos e a adopção de medidas cautelares adequadas¹⁰⁰.

A Constituição portuguesa, portanto, consagra o modelo de organização judiciária de domínio administrativo e fiscal paralelo ao dos Tribunais Comuns, acentuando a natureza jurisdicional dos Tribunais Administrativos e Fiscais e a sua autonomia e especificidade.

3.2.3.2 O Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais

O principal escopo da criação do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (Decreto-Lei n. 129/84, de 27 de abril) é a celeridade e a eficiência processual. O Diploma, em sua implementação, visava aprimorar as tarefas do Supremo Tribunal Administrativo, transferindo algumas de suas competências ao Tribunal Central Administrativo, este último somente criado pelo Decreto-Lei n. 229/96, de 29 de novembro:

Espera-se, com as alterações introduzidas, dar à nossa Justiça Administrativa e Fiscal os meios de que carece para desempenhar com competência mas também com celeridade a sua importante missão da defesa

¹⁰⁰ PORTUGAL. Artigo 268, n. 4 da Constituição Portuguesa.

dos direitos e interesses legítimos dos cidadãos e da Legalidade, meios necessários para a realização plena do Estado de Direito¹⁰¹.

O ETAF foi alterado pela Lei n. 13/2002, de 19 de fevereiro; seu Artigo 1º dispõe que os “Tribunais da Jurisdição Administrativa e Fiscal são os órgãos de soberania com competência para administrar a Justiça em nome do povo nos litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais”. Essa compilação traz à tona a organização, o funcionamento e a competência de todos os Tribunais Administrativos permanentes, isto é, aqueles não-constituídos *ad hoc* por acordo entre as partes.

O Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais também é a última principal reforma no Contencioso Administrativo português (Lei n. 13/2002, de 19 de fevereiro); o Supremo Tribunal Administrativo deixa de ser um Tribunal para a generalidade dos casos, convertendo-se, especialmente, em um Tribunal de Revista; o Tribunal Central Administrativo deixa de ser um Tribunal Especial da Função Pública para se transformar em autêntico Tribunal de Segunda Instância; os Tribunais Administrativos de Círculo e Tributários ganham mais competências, o que exige um aumento em seu número.

A reforma também atinge o plano processual, não mais cabendo “o ‘recurso contencioso de anulação’, que é substituído por uma ação de impugnação de atos e normas e de condenação à prática de um e outros; unificam-se as ações sobre contratos, responsabilidade civil e reconhecimento de direitos ou interesses legalmente protegidos¹⁰².”

Com a Reforma, passou-se a admitir a cumulação de pedidos, por exemplo, a cumulação de um pedido de indenização dos danos causados pela Administração; enfim, revê-se e reforça-se o Processo de Execução das Sentenças dos Tribunais Administrativos.

(...) Salta-se do tradicional modelo francês de Contencioso Administrativo para um modelo mais próximo do modelo alemão de Jurisdição Administrativa. O primeiro, inspirado pela histórica figura do recurso hierárquico jurisdicionalizado e pela forte limitação dos Poderes de decisão do Juiz Administrativo. O segundo, marcado por uma grande aproximação ao Processo Civil, pelas figuras típicas da ação constitutiva e condenatória e pela plenitude de jurisdição e verdadeiros Tribunais integrados no Poder Judicial¹⁰³.

¹⁰¹ PORTUGAL. Exposição de Motivos do Decreto-Lei n. 129/84, de 27 de Abril.

¹⁰² AMARAL; ALMEIDA, 2003. op. cit., p. 5.

¹⁰³ AMARAL; ALMEIDA, 2003, op. cit., p. 6.

O novo ETAF foi alterado ainda antes da data da sua entrada em vigor pela Lei n. 107-D/2003, de 31 de dezembro. Suas Reformas sobrevieram desde 1999 e ajudaram profundamente a Organização Jurisdicional portuguesa. Antes delas, o Sistema passava por uma estagnação, não conseguindo prover a celeridade nos Processos ou atender eficazmente à população. Contudo, há dados que ilustram que a quantidade de Processos “entrados” e “findos” a cada ano está diminuindo¹⁰⁴.

Ano		2009		2008		2007		2006		2005
Tribunal		Tx. Eficiência	Tx. Resolução	Tx. Eficiência	Tx. Resolução	Tx. Eficiência	Tx. Resolução	Tx. Eficiência	Tx. Resolução	Tx. Eficiência
Supremo Trib. Administrativo	➔	70,45%	102,16%	65,78%	96,47%	71,50%	117,61%	68,94%	113,69%	74,03%
T. Central Admin. - Norte	➔	44,47%	75,50%	54,56%	101,76%	51,80%	88,51%	51,84%	94,19%	45,53%
T. Central Admin. - Sul	➔	40,41%	80,01%	47,02%	86,39%	54,27%	115,08%	52,35%	141,34%	42,95%
T. Central Administrativo	➔
Total	➔	48,04%	84,32%	53,20%	93,20%	57,57%	107,57%	56,76%	119,41%	53,45%

Tabela 1 – (Portugal) Indicadores de Desempenho dos Tribunais Administrativos e Fiscais

Ano		2009	2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002	2001	
Área Processual		Duração média (em meses)	Duração média (em meses)	Duração média (em meses)	Duração média (em meses)	Duração média (em meses)	Duração média (em meses)	Duração média (em meses)	Duração média (em meses)	Duração média (em meses)	
Justiça Administrativa Fiscal	Execuções	➔	16	9	13	14	11	14	12	21	15
	Ações Especiais	➔	53	59	54	44	34	25	24	29	25
	Procedimentos Cautelares	➔	1	1	2	2	13	2	2	2	2
	Recursos Jurisdicionais	➔	8	8	9	12	10	11	9	10	10
	Outros	➔	5	5	6	7	6	9	8	8	9
	Total	➔	9	11	13	16	13	14	11	13	13

Tabela 2 – (Portugal) Duração Média dos Processos Findos na Justiça Administrativa Fiscal

Atualmente, na Justiça Administrativa Fiscal com um todo, o tempo médio de duração dos Processos de Execução Fiscal é de 15 meses, sendo que os recursos provenientes são

¹⁰⁴ Estatísticas disponibilizadas pela Direcção-Geral da Política de Justiça, Ministério da Justiça de Portugal. Disponível em: <<http://www.dgpj.mj.pt/sections/estatisticas-da-justica/index/>>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

julgados em até 8 meses (média). Os Tribunais Superiores apresentam taxa elevada de solução de litígios (84,32%)¹⁰⁵.

Pretende-se, com as Reformas, clarificar os critérios de delimitação da Jurisdição Administrativa, tendo em vista facilitar o efetivo acesso à tutela jurisdicional dos interessados, ao evitar, deste modo, conflitos de competência que apenas redundam em uma morosidade acrescida do funcionamento da Justiça. O Sistema atual tem acolhimento na maioria dos Países da União Européia e mostrou-se triunfante e propício a Portugal. Trata-se, pois, de Tribunais com competência especializada em matéria administrativa, dotados de Magistrados profundamente conhecedores das questões administrativas e do Direito Administrativo.

3.2.3.3 O Código de Procedimento Administrativo

O Código do Procedimento Administrativo é a Lei geral que regula a atuação dos órgãos da Administração Pública, quando esta, exercendo as suas atribuições, entra em relação com os particulares. Esse Código foi criado pelo Decreto-Lei n. 442/91, de 15 de novembro, sofrendo a última alteração pelo Decreto-Lei n. 6/96, de 31 de janeiro. A parte inicial do Código informa os conceitos de Processo e Procedimento Administrativos e dispõe quais são os órgãos da Administração Pública:

Entende-se por procedimento administrativo a sucessão ordenada de actos e formalidades tendentes à formação e manifestação da vontade da Administração Pública ou à sua execução.

¹⁰⁵ "Taxa de Eficiência = $\frac{N. \text{ processos findos}}{N. \text{ processos pendentes no início do período} + N. \text{ processos entrados}} \times 100$; Taxa de Resolução = $\frac{N. \text{ processos findos}}{N. \text{ processos entrados}} \times 100$. O Indicador de Eficiência pretende aferir a capacidade de resposta dos Tribunais (medida pelo número de Processos findos) face à procura enfrentada (medida pela soma dos Processos que transitaram no período anterior e dos Processos entrados). A Taxa de Resolução é um indicador complementar do anterior, permitindo medir o esforço de recuperação de pendências. Se este indicador for superior a 1, o número de Processos findos é superior ao número de Processos entrados, ou seja, além de se resolver um número de Processos equivalente aos entrados, também se resolveram Processos pendentes. Hipertexto informativo disponível em: <http://www.siej.dgpj.mj.pt/webeis/index.jsp?username=Publico&pgmWindowName=pgmWindow_634265770994218750>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

Entende-se por processo administrativo o conjunto de documento em que se traduzem os actos e formalidades que integram o procedimento administrativo¹⁰⁶.

O Código apresenta os princípios norteadores da Administração portuguesa: eles vinculam a aplicação dos atos e das normas administrativas que devem ser executadas com o respeito aos direitos e aos interesses legalmente protegidos dos cidadãos. Os principais princípios são os seguintes: (1) o Princípio da Legalidade - a Administração Pública deve obediência à Lei e ao Direito; (2) o Princípio da Igualdade - nas suas relações com os particulares, é vedado à predileção por razões de ascendência, sexo, raça, religião ou outras heterogeneidades; (3) o Princípio da Proporcionalidade - as decisões administrativas que atinjam direitos ou interesses legítimos dos particulares têm de ser adequadas e proporcionadas aos seus objetivos a realizar; (4) o Princípio da Justiça - a Administração Pública deve atuar de forma ajustada à natureza e às circunstâncias de cada caso concreto; (5) o Princípio da Imparcialidade - a Administração Pública deve ser isenta, não deve desfavorecer indevidamente os particulares; (6) o Princípio da Boa-Fé - a Administração Pública e os particulares devem, nas suas relações, agir com boa-fé, respeitando a confiança das situações anteriormente criadas; (7) o Princípio da Colaboração da Administração com os Particulares - a Administração Pública deve colaborar estreitamente com os particulares, prestando-lhes as informações e os esclarecimentos de que necessitem; (8) o Princípio da Participação - a Administração deve prover os meios com que os particulares defendam os seus interesses (direito à audiência); (9) o Princípio da Decisão - os órgãos administrativos têm o dever de decidir sobre quaisquer assuntos que lhes sejam apresentados, quer se trate de matérias que digam diretamente respeito aos que se lhes dirigem, quer de petições, queixas ou reclamações em defesa da Constituição, das Leis ou do interesse geral; (10) o Princípio da Desburocratização e da Eficiência - a Administração Pública deve aproximar os seus serviços da população, visando à rapidez, à economia e à eficiência da sua ação; (11) o Princípio da Gratuitidade (Gratuidade) - salvo Lei em contrário, o Procedimento Administrativo deve ser gratuito; (12) o Princípio do Acesso à Justiça - aos particulares é garantido o acesso à Justiça Administrativa, a fim de obter a fiscalização contenciosa dos atos da Administração bem como a tutela dos seus direitos ou de interesses legalmente protegidos.

O CPA apresenta os sujeitos do Procedimento Administrativo: por um lado, a Administração Pública, atuando através dos seus órgãos; por outro, os Administrados.

¹⁰⁶ PORTUGAL. Artigo 1º, n. 1 e 2 do Decreto-Lei 442/91, 15 de Novembro.

Denota-se que, no Procedimento Administrativo, o interesse público tem um peso superior; por essa razão, a Administração Pública pode realizar todas as diligências que considere necessárias — isso tudo constitui a aplicação do Princípio do Inquisitório (Artigo 56 do CPA). O Código de Procedimento Administrativo, em seus últimos Capítulos, organiza a formulação dos pedidos feitos à Administração, a saber, o requerimento inicial, a prova, os recursos. Também trata dos atos e dos contratos administrativos bem como da execução desses atos.

3.2.3.4 A Lei Geral Tributária

A Lei Geral Tributária (LGT), aprovada pelo Decreto-Lei n. 398/98, de 17 de dezembro, com última alteração pela Lei n. 3-B/2010, de 28 de abril, organiza, em síntese, a Constitucionalidade das principais regras do Direito Tributário português, equacionando não somente os princípios e as normas do Regime Fiscal como também do Processo Judicial Tributário (conforme os Artigos 95 a 105 da LGT):

A administração tributária exerce as suas atribuições na prossecução do interesse público, de acordo com os princípios da Legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários. 107

O Diploma é organizado em cinco Títulos: o primeiro fornece uma definição dos Princípios Fundamentais da Ordem Tributária, acolhendo as normas da Constituição em sua parte fiscal e clarificando as regras de aplicação das Leis Tributárias; o segundo Título regula a relação Jurídica Tributária desde o seu nascimento à sua extinção; o terceiro, o Procedimento Tributário conforme, também, o Código do Procedimento Administrativo e a Quarta Revisão da Constituição portuguesa, que desenvolveu e que aprofundou as garantias dos cidadãos. No Título IV, são definidos os Princípios Fundamentais, também em harmonia

¹⁰⁷ PORTUGAL. Artigo 55 do Decreto-Lei n. 398/98, de 17 de Dezembro, Lei Geral Tributária.

com a Quarta Revisão do Processo Judicial Tributário. Em seu último Título, a Lei Geral Tributária enuncia os Princípios Fundamentais do Sistema Sancionatório Tributário¹⁰⁸.

3.2.3.5 O Código de Processo e Procedimento Tributário

O Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), Decreto-Lei n. 433/99, de 26 de outubro, é o regulamento aplicado aos Processos Judiciais Tributários, sempre obedecendo à hierarquia das normas aplicáveis: Direito Comunitário e Internacional (Artigo 8º da Constituição da República Portuguesa), Lei Geral Tributária (Artigo 2º da LGT) e de outras regulações especiais da liquidação e da cobrança dos tributos parafiscais.

Nos casos em que o CPPT é omissivo, são empregadas (Conforme o Artigo 2º do CPPT) as normas de natureza procedimental ou processual dos Códigos e das demais Leis Tributárias (por exemplo, CIRS, CIVA); as que versam sobre a organização e sobre o funcionamento da Administração Tributária (por exemplo, Decreto-Lei n. 366/99, de 18 de setembro, que aprovou a Lei Orgânica da Direção-Geral de Impostos); as normas sobre a organização e sobre Processo nos Tribunais Administrativos e Tributários (por exemplo, ETAF e Código de Processo nos Tribunais Administrativos); o Código de Procedimento Administrativo e o Código de Processo Civil.

O Código de Procedimento e de Processo Tributário regulamenta a relação jurídica e tributária e o procedimento tributário, tarefa que anteriormente cabia ao Código de Processo Tributário. Cabe ressaltar que o Diploma se encontra dividido em cinco partes e que são apresentadas a seguir.

No Título I (Disposições Gerais), encontram-se as garantias dos Contribuintes; os conceitos de personalidade e de capacidade tributária; as formas de representação em juízo; a definição das competências dos serviços da Administração Tributária, dos Tribunais Tributários, dos Juizes, do Ministério Público e da Fazenda Pública. Também são determinados os prazos e as comunicações dos atos processuais, como as citações e as notificações. No procedimento tributário, além da Administração Tributária, têm legitimidade

¹⁰⁸ PORTUGAL. Preâmbulo do Decreto-Lei n. 398/98, de 17 de Dezembro.

os Contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes dos contratos fiscais e outras pessoas que provem interesse legalmente protegido:

Têm legitimidade no procedimento tributário, além da administração tributária, os contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes dos contratos fiscais e quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido¹⁰⁹.

O Título II trata sobre o procedimento tributário propriamente dito, os procedimentos da Administração Tributária que não incumbem aos Tribunais Tributários (por exemplo, as regras fundamentais do procedimento de *reclamação graciosa* – antiga nomenclatura para os procedimentos puramente administrativos – Artigo 69 e seguintes do CPPT).

O Título III regula o Processo Judicial Tributário (antigo *contencioso*), ou seja, a tramitação dos Processos em sede dos Tribunais Tributários, mas não da Execução Fiscal, cujos trâmites se alojam no Título IV. O último Título contempla os recursos dos atos praticados no Processo Judicial.

3.2.4 Da Execução Fiscal no Direito Português

A Execução Fiscal portuguesa, ao contrário de nosso sistema pátrio, é procedida administrativamente haja vista ser realizada pelos próprios órgãos da Administração Pública, conjuntamente, com os Tribunais Tributários. O órgão competente para processar a Execução Fiscal é o "[...] serviço periférico local da Administração Tributária onde deva legalmente correr a execução ou, quando esta deva correr nos Tribunais comuns, o Tribunal competente" (Artigo 149 do CPPT); esse mesmo órgão da Execução Fiscal é quem ordenará a citação do executado (Artigo 188, n. 1 do CPPT).

São algumas das competências da Administração Pública na área tributária em Portugal: liquidar e cobrar ou colaborar na cobrança dos tributos; receber e enviar ao Tribunal Tributário competente as petições iniciais nos Processos de Impugnação Judicial que neles

¹⁰⁹ PORTUGAL. Artigo 9º, n. 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

sejam entregues; instaurar os Processos de Execução Fiscal e realizar os atos a estes respeitantes (Artigo 10 do CPPT).

A cobrança dos créditos tributários pode ser realizada via pagamento voluntário por parte do Contribuinte e pela chamada *cobrança coercitiva* (conforme Artigo 78 do CPPT). O pagamento voluntário de impostos, das demais dívidas e das prestações tributárias constitui aquele efetuado dentro do prazo estabelecido nas Leis Tributárias. Na outra forma de extinção da Execução Fiscal – pagamento coercitivo –, "o levantamento da quantia necessária para o pagamento da dívida exequenda e do acrescido será feito por via de mandado passado a favor do órgão da Execução Fiscal" (Artigo 259, n. 1, CPPT). E se, em virtude da penhora ou da venda, forem arrecadadas importâncias suficientes para solver a execução, será essa declarada extinta depois de feitos os pagamentos (conforme o Artigo 261, n.1, CPPT).

A Execução Fiscal portuguesa se realiza via títulos executivos, sendo os principais a certidão extraída do título de cobrança relativa a tributos e a outras receitas do Estado, a certidão de decisão exequível proferida em Processo de aplicação das coimas (multas) e a certidão do ato administrativo que determina a dívida a ser paga.

O CPPT prevê hipóteses de reclamações e de recursos referentes às decisões dos órgãos de Execução Fiscal: o primeiro que se apresenta é o recurso hierárquico. Esses recursos são dirigidos ao mais elevado superior hierárquico do autor do ato impugnado e interpostos no prazo de 30 dias a contar de sua notificação. O próprio autor do ato impugnado pode revogá-lo parcial ou totalmente.

Ainda dentro da Administração, existe o procedimento de reclamação graciosa, que visa à anulação total ou parcial dos atos tributários por iniciativa do Contribuinte. Essa reclamação tem a proposta de ser simplificada, sem as formalidades essenciais dos outros tipos de recursos disponíveis.

Esses seriam os recursos dentro da própria Administração Pública disponíveis; contudo, existem ainda os possíveis na Jurisdição Administrativa portuguesa. O CPPT dispõe que "as decisões proferidas pelo órgão da Execução Fiscal e outras autoridades da Administração Tributária que no Processo afetem os direitos e interesses legítimos do executado são susceptíveis de reclamação para o Tribunal Tributário de Primeira Instância" (Artigo 276, CPPT). Esse recurso ao Judiciário é apresentado no próprio órgão de Execução Fiscal que, no prazo de 10 dias, poderá ainda revogar o ato impugnado, solvendo a lide antes mesmo de ingressar na Justiça.

Para que o Processo siga à Justiça Tributária, é necessária, antes de tudo, a realização da penhora e da venda dos bens (Artigo 278, n. 1, CPPT); no entanto, há uma especialidade legal que visa proteger o Direito do Contribuinte que se encontra em uma situação de prejuízo irreparável. Segue transcrito o Artigo 278, n. 3 do CPPT, bem como as suas alíneas:

O disposto no n. 1 não se aplica quando a reclamação se fundamentar em prejuízo irreparável causado por qualquer das seguintes ilegalidades:

a) Inadmissibilidade da penhora dos bens concretamente apreendidos ou da extensão com que foi realizada;

b) Imediata penhora dos bens que só subsidiariamente respondam pela dívida exequiênda;

c) Incidência sobre bens que, não respondendo, nos termos de direito substantivo, pela dívida exequiênda, não deviam ter sido abrangidos pela diligência;

d) Determinação da prestação de garantia indevida ou superior à devida¹¹⁰.

Desta forma, protege-se o Administrado de uma eventual sanha administrativa em obter o valor do tributo sobre qualquer forma e pretexto. E mais ainda, esse recurso é tratado como um Processo urgente, tendo a sua apreciação prioridade sobre quaisquer Processos que devam ser apreciados no Tribunal que não tenham esse caráter. Todavia, o Contribuinte que alegar prejuízo irreparável e que não apresentar um fundamento razoável será considerado como litigante de má-fé.

Portugal também possui o Princípio da Dupla Apreciação, ou seja, cabe recurso dos Tribunais Tributários de Primeira Instância, no prazo de 10 dias, para o Tribunal Central Administrativo, salvo quando a matéria for exclusivamente de Direito, caso em que cabe recurso, dentro do mesmo prazo, para a Seção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo. E, das decisões do Tribunal Central Administrativo, cabe recurso, com base em oposição de acórdãos, para o Supremo Tribunal Administrativo.

Como se sabe, o Processo Judicial Tributário tem por função a tutela plena, efetiva e em tempo útil dos direitos e dos interesses legalmente protegidos da Administração e dos Contribuintes. A compilação estudada impõe o Princípio do Tempo Útil, ou seja, o Processo

¹¹⁰ PORTUGAL. Artigo 278, n. 3 do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Judicial Tributário não deve ter duração acumulada superior a dois anos contados entre a data da respectiva instauração e a da decisão proferida em Primeira Instância que lhe ponha termo (conforme Artigo 96 do CPPT). Atualmente, no Brasil, é comum um Processo de Execução Fiscal ter a duração média de 10 anos.

O Artigo 97 do CPPT informa todos os tipos de Processos (recursos) Judiciais existentes no Direito Tributário português. Os mais importantes são os seguintes: a impugnação do indeferimento total ou parcial das reclamações graciosas dos atos tributários; a impugnação dos atos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da Legalidade do ato de liquidação; os recursos, no próprio Processo, dos atos praticados na Execução Fiscal; a oposição, que seria comparável aos embargos à execução no Direito brasileiro.

O Código de Procedimento e de Processo Tributário, tentando proteger a Administração, quando há "(...) justo receio de insolvência ou de ocultação ou alienação de bens" (Artigo 214, n. 1, CPPT) por parte do Contribuinte, promove que a Fazenda Pública junto do competente Tribunal Tributário pode requerer arresto de bens suficientes para garantir a dívida exequenda bem como o acrescido de mora.

Finalmente, a penhora somente pode ser realizada acima de bens suficientes para o pagamento da dívida exequenda e de seu acrescido. A seguir, listam-se alguns exemplos de bens que podem ser penhorados no Direito português: móveis; veículos automóveis de aluguel (táxis); valores depositados; outros créditos; créditos de partes sociais ou quotas em sociedade; títulos de crédito emitidos por entidades públicas; quaisquer abonos ou vencimentos (em Portugal, é possível a penhora em vencimentos de funcionários públicos, empregados de pessoa de Direito Público, em salário de empregados de empresas privadas e até mesmo de pessoas particulares). Quando o produto dos bens penhorados for insuficiente para o pagamento da execução, esta, então, prosseguirá em outros bens.

Resumidamente, esse seria o modelo de Execução Fiscal português; as suas principais características são a origem na própria esfera administrativa e a forma célere que os seus atos administrativos e judiciais decorrentes são executados. Isso tanto satisfaz a Administração, que obtém o seu recurso devido, como o Contribuinte, que pode perquirir os seus fundamentos em defesa (a sua prestação jurisdicional) em tempo hábil.

3.2.5 Da Entrevista com Doutrinador Português em Direito Tributário

Houve a oportunidade de entrevistar o Professor Vasco António Branco Guimarães, Doutor em Direito Financeiro e Tributário pela Universidade Castilha-la-Mancha, a respeito de como realmente estaria organizada a duplicidade de instâncias em Portugal; abaixo estão transcritas as principais questões apresentadas ao Professor.

Questão 1. Entrevistador: Na Pesquisa encaminhada pelo Conselho Nacional de Justiça – CNJ –, buscamos evidenciar à sociedade brasileira que a duplicidade entre os Processos Administrativos e os Processos Judiciais – decorrente dos julgamentos sem definitividade da esfera administrativa – é um erro para o País. Em sua percepção, o modelo de duplicidade de Processos acima exposto beneficia, em nada altera ou prejudica o Estado brasileiro? E isso em qual medida?

Dr. Vasco Guimarães: Dos estudos da Teoria do Estado e da prática de aplicação, sabemos que a Administração e o Judiciário cumprem funções próprias – a questão é saber onde começa e termina a atuação do Judiciário em uma determinada situação tributária. Se uma lide é resolvida por consenso, não há necessidade de se percorrer todo o Judiciário. O litígio deixaria de existir enquanto litígio; se a lide é resolvida por unanimidade nos Conselhos de Contribuintes, subsiste litígio? Se foi encontrada uma correta solução, então por que ir novamente ao Judiciário? O Judiciário serve para analisar conflitos normativos.

Questão 2. Entrevistador: A Execução Tributária, no modelo apresentado, pode ser clamada como eficiente no Brasil? A arrecadação final de tributos estaria prejudicada?

Dr. Vasco Guimarães: Aquilo que se está por cobrar, ou seja, o resultado final, no Brasil, é muito significativo; o sistema tributário e fiscal não está eficiente.

Questão 3. Entrevistador: As decisões do Conselho de Recursos Administrativos Fiscais – CARF –, órgão julgador colegiado e recursal da Jurisdição Administrativa brasileira, e as do Poder Judiciário são decisões que apresentam qualidade semelhante?

Dr. Vasco Guimarães: As decisões dos Conselhos de Contribuintes (o CARF) são em regra de muito boa qualidade jurídica e é comum a todos os Conselhos Contribuintes e de Jurisdição Administrativa. Não que as decisões dos Magistrados sejam ruins, mas a questão está mais relacionada à especialização dos Magistrados, que no Brasil é insuficiente.

Questão 4. Entrevistador: Nos julgamentos do CARF, é possível seguir os princípios do devido processo, notadamente, o da Imparcialidade, mesmo fazendo aquele órgão parte da estrutura organizacional do Ministério da Fazenda?

Dr. Vasco Guimarães: Em uma decisão consensual, o árbitro ou aquele que julga pode julgar contra o Ministério, declarando que o imposto é indevido. Isso não é contra a Legalidade, a pessoa julga a Legalidade, defende a aplicabilidade da norma. Subsiste diferença entre decisões consensuais daquelas que retêm litígios. Os princípios do devido processo, assim como outros, estão perfeitamente acautelados no CARF; são seguidos de forma correta.

Questão 5. Entrevistador: O Sistema acima caracterizado impõe mais custos ou mais benefícios ao Estado brasileiro?

Dr. Vasco Guimarães: Gostaria de analisar uma estatística: quantas decisões são impugnadas do CARF à Justiça Comum? De 100 decisões quantas são objetos de recurso à Justiça? Se somente 20 questões ingressam no Judiciário, os Conselhos de Contribuintes têm a sua razão de ser. Meu conhecimento é de que grande parte das decisões não é impugnada.

Questão 6. Entrevistador: Em sua concepção, onde encontraríamos a origem do problema brasileiro acima citado? Poderia precisar a partir de qual década se iniciou tal processo? Qual motivo desencadeou esse fator?

Dr. Vasco Guimarães: O Brasil não tem tradição de um Tribunal Administrativo, o Brasil construiu a sua Administração de forma específica; por essa razão, tornou-se indispensável a criação de um órgão de caráter tecnocrático, pois o Judiciário não tem essa capacidade.

Questão 7. Entrevistador: No Art. 5º da Constituição de 1988, os Incisos XXXV e LIV “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal” funcionam como a objeção fundamental do Sistema Jurisdicional brasileiro à Jurisdição Administrativa com definitividade. O que o Professor entende por essa objeção?

Dr. Vasco Guimarães: Não é errado o Judiciário querer apreciar, somente deveria ser cabível a um Judiciário efetivamente preparado. Um Juiz no Brasil não está especializado para essa questão.

Questão 8. Entrevistador: A especialização do Julgador Tributário influi na qualidade das decisões advindas? A especialização promove favorável custo-benefício à arrecadação? E ao Estado de Direito?

Dr. Vasco Guimarães: Sim, no Direito Comparado, por exemplo, a Espanha possui Jurisdição especializada, a Itália, a França, Portugal, todos têm. Será tão errado realmente? Todos esses Países possuem Tribunais Especializados – eles não estão errados.

Questão 9. Entrevistador: O Professor tem percepção quanto ao tempo médio despendido do início ao termo de um Processo Administrativo Fiscal? E quanto ao tempo médio de duração de um Processo Tributário Judicial, notadamente, os Embargos de Execução e Ordinárias?

Dr. Vasco Guimarães: A judicial é muito mais longa, tem ações que perduram por 15 anos na Justiça; na Administração também é grave, mas com menor duração, acredito, com 4 anos.

Questão 10. Entrevistador: Em Portugal, qual é o tempo médio de duração de um Processo cuja competência caiba à Jurisdição Administrativa e Fiscal?

Dr. Vasco Guimarães: Se há consenso entre a Administração e o Administrado, a duração é imediata, pois não há litígio. Contudo, se esse não for o caso, o tempo médio de duração de um Processo, do início ao fim, passando por todas as instâncias, devido ao problema da acumulação de Processos, é de 2 a 3 anos.

Questão 11. Entrevistador: Qual é a eficiência da Execução Tributária na arrecadação portuguesa?

Dr. Vasco Guimarães: Do ponto de vista daquilo que se consegue cobrar, ou seja, o montante liquidado chega a ser de 20 a 30%, mas aquilo que a Administração cobra pode ser exagerado, pois nunca deveria ter existido.

Questão 12. Entrevistador: Sabemos que Portugal possui duas jurisdições separadas: uma administrativa; outra, judiciária. Qual é o custo-benefício na arrecadação para o Estado português nessa divisão?

Dr. Vasco Guimarães: Os Juízes Administrativos são partes integrantes da Administração, mas o ganho de eficácia é grande. O Juiz sabe o que está falando, permite que poupemos esforços e apreciemos uma maior qualidade, uma coerência e seguridade jurídica. Dá mais segurança ao Contribuinte.

Questão 13. Entrevistador: Que sugestão poderia compartilhar com a Pesquisa para o saneamento do erro apontado?

Dr. Vasco Guimarães: Sugeriria fazer do CARF a Primeira Instância. Se as decisões fossem consensuais, seriam homologadas por um Juiz Tributário; se houvesse questões de volume constitucional e legal, poderiam ser cabíveis recursos às Câmaras Superiores.

3.3 Do Sistema Estadunidense

Não há como falar em *Unicidade no Poder Judiciário* americano, pois sua Jurisdição é estritamente dividida e admite muitas especializações. Nesse sentido, fora da área do Poder Judiciário (fora do *Judicial Branch*) ainda existem diversas Cortes que exercem Jurisdições especializadas. Estas Cortes não fazem parte do Sistema Judiciário americano¹¹¹; são Tribunais especiais ou outras entidades, que fazem parte do Poder Executivo ou Legislativo e que resolvem certas categorias de lides processuais. Servem de exemplo a Corte de Apelações dos Veteranos das Forças Armadas (*Court of Veterans Appeals*), a Corte de Comércio Internacional (*Court of International Trade*), a Corte de Reivindicações Federais (*Court of Federal Claims*), a Corte Tributária (*Tax Court*) e as Agências Administrativas federais e estaduais.

Importante ressaltar que a cláusula do Devido Processo Legal nos Estados Unidos, derivada da Quinta Emenda da Constituição daquele País, cuja parte final contém a declaração da garantia de que ninguém será privado da vida, da liberdade e da propriedade, sem o devido processo perante o Direito, jamais foi compreendida como um princípio que determinasse a reapreciação dos fatos apurados na esfera administrativa, desconsiderando as decisões administrativas, muito menos a proibição da criação de Câmaras e de Conselhos Administrativos com força para dar a última palavra sobre a matéria de fato.

A chamada Unicidade de Jurisdição, significa, simplesmente, a subordinação de todos os órgãos do Poder Judiciário (cuja especialização é muito superior à encontrada no Brasil) à Suprema Corte Americana. A Constituição e o Direito nos Estados Unidos não proíbem, portanto, a criação de Cortes Especiais, em primeiro e segundo grau, com jurisdição envolvendo somente ou principalmente matéria administrativa.

As questões que envolvam a União, principalmente as de natureza contratual, dizem respeito à *Court of Claims*, criada pela Lei de 24 de Fevereiro de 1855, que decide tanto as matérias de direito como as de fato, com recursos para a Suprema Corte, sendo, pois, um verdadeiro Tribunal Judiciário. Ademais, uma Lei de 1887 permitiu que permanecessem na competência da Jurisdição Federal Comum os Tribunais de Circuito e as *District Courts*, ou

¹¹¹ Conforme hipertexto informativo disponível em: <<http://www.uscourts.gov/FederalCourts/UnderstandingtheFederalCourts/FederalCourtsStructure.aspx>>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

seja, as matérias que, embora da competência da *Court of Claims*, tivessem valor inferior a um determinado montante¹¹².

Em 1890, a Lei Mac-Kinley instituiu um Tribunal competente a decidir causas aduaneiras, Lei reformada em 1980 pelo *US Customs Court Act*, que alterou sua composição e transferiu sua sede para a cidade de Nova Iorque. Em 1891, foi criado um Tribunal competente para o julgamento das questões agrárias. Todos estes Tribunais apresentam características explicitamente judiciais, decidindo, em última instância, questões de fato e de direito, com recursos para a Suprema Corte dos Estados Unidos¹¹³.

Ao lado das Cortes Administrativas especializadas, há várias agências administrativas que, mesmo sem integrarem o Poder Judiciário, também são competentes para dar a última palavra quanto a questões de fato. Sendo assim, a prática americana confere às autoridades administrativas funções de natureza judicial. Limita-se o Judiciário a verificar a observância das regras de competência e de procedimento e a qualificação jurídica dos fatos¹¹⁴, de forma análoga aos pátrios recursos Especial e Extraordinário.

Inclusive as Comissões Administrativas norte-americanas podem ser enquadradas no grupo de Tribunais Administrativos "Autônomos" (CAVALCANTI, 1964, p. 463), estas também possuem o poder de dar a decisão final quanto aos fatos.

O que caracteriza a ação jurisdicional é a margem de discricionariedade do Juiz, que fica menos limitado pelos parâmetros legais, prevalecendo um critério mais administrativo, a busca da realização da conveniência e da oportunidade mais do que a limitação estrita aos cânones legais, o que possibilita ao Estado o melhor desempenho de seus fins políticos.

Pontes de Miranda já expressou que "[...] em todo caso, no sistema jurídico brasileiro, o controle judicial vai muito mais longe do que nos outros sistemas jurídicos, inclusive no dos Estados Unidos da América" (PONTES DE MIRANDA, 1971, p. 106).

De fato, em pesquisa à Jurisprudência dos Estados Unidos (sítio *Lexisone*¹¹⁵), encontrou-se o seguinte caso paralelo: *Supreme Court. 484 U.S. 439; 108 S. Ct. 668; 98 L. Ed. 2d 830; 1988 U.S. LEXIS 574; 56 U.S.L.W. 4128. (UNITED STATES v. FAUSTO). 1988.*

¹¹² Para a historicidade da matéria, ver: (VIVEIROS DE CASTRO, 1914, p. 672-673).

¹¹³ *Ibid*, loc. cit.

¹¹⁴ Nesse sentido, ver: (CAVALCANTI, 1964, p. 526-527).

¹¹⁵ Disponível em <www.lexisone.com/caselaw/freecaselaw>. Acesso em 10 de Dezembro de 2011.

Trata-se do caso de Joseph A. Fausto, um funcionário público subalterno (*excepted service*) e sem o *status* de veterano, contratado pelo Departamento de Pesca Interior e da Vida Selvagem em Janeiro de 1978, que foi suspenso por 30 (trinta) dias, sem direito a salário, em decorrência do uso irregular de um veículo público, sendo demitido em 16 de Janeiro de 1981. O Administrado foi punido e, com base em Lei de 1978, que reformou o Serviço Público Federal nos EUA (*Civil Service Reform Act – CSRA*), foi-lhe vedado o direito de recorrer a uma Segunda Instância Administrativa ou aos Tribunais Judiciais.

A Suprema Corte reconheceu que o CSRA havia efetuado uma ampla reforma no Serviço Público Federal norte-americano, criando um novo e elaborado sistema para a avaliação de punições de funcionários federais, incluindo a regulamentação dos casos em que os recursos administrativos e judiciais são cabíveis. O CSRA classificou três categorias de empregados, são eles: (a) os de hierarquia superior (embora sem a necessidade de indicação presidencial nem de aprovação pelo Senado); (b) os veteranos, não enquadrados na categoria anterior; e (c) os subalternos (categoria que havia perdido o direito à reapreciação Judicial ou à Segunda Instância Administrativa). Para cada categoria, foram previstas espécies distintas de recursos, com competências igualmente variadas (algo análogo ao sistema brasileiro de aplicação da Lei conforme a prerrogativa de função).

Se mostra relevante a opinião do Tribunal Regional Federal do Distrito Federal norte-americano, que "[...] salientou repetidas vezes que o início de um Processo Judicial no primeiro grau de jurisdição, apreciando essencialmente a mesma questão em sede administrativa, era perda de tempo e irracional"¹¹⁶. Cabe destacar que o CSRA acabou com o antigo sistema de sobreposição de recursos administrativos e judiciais, envolvendo questões atinentes ao Funcionalismo Público Federal¹¹⁷.

It seems to us evident that the absence of provision for these employees to obtain judicial review is not an uninformative [...] consequence of the limited scope of the statute, but rather manifestation of a considered Congressional judgment that they should not have statutory entitlement to review for adverse action of the type governed by Chapter 75.

¹¹⁶ Trecho em livre tradução do Acórdão citado. A seguir se transcreve o original em inglês: *Moreover, as the Court of Appeals for the District of Columbia Circuit repeatedly noted, beginning the judicial process at the district court level, with repetition of essentially the same review on appeal in the court of appeals, was wasteful and irrational. See Polcover v. Secretary of Treasury, 155 U.S. App. D.C. 338, 341-342, 477 F. 2d 1223, 1226-1228 (1973).*

¹¹⁷ ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. **Civil Service Reform Act of 1978**. Chapter 43, Subchapter I, Section 4303 (e).

Parece-nos evidente que a ausência de uma previsão, para estes empregados, de obtenção do controle judicial não é uma consequência do escopo limitado da norma, mas, ao invés disso, uma manifestação de um julgamento do Congresso de que eles não devam ter um direito legal de rever as ações adversas do tipo previsto pelo Capítulo 75. (Cf., Acórdão citado, livre tradução, grifo nosso).

A conclusão emerge não apenas da linguagem da lei, mas também do que encontramos em outros locais, indicando que a estrutura da lei prevê a ausência de controle Judicial e Administrativo de Segunda Instância. Mais adiante, mostra-se clara a possibilidade de decisões finais em matéria administrativa não serem apreciáveis judicialmente (conforme o excerto seguir relacionado).

All that we find to have been "repealed" by the CSRA is the judicial interpretation of the Back Pay Act – or, if you will, the Back Pay Act's implication – allowing review in the Court of Claims of the underlying personnel decision giving rise to the claim for backpay.

Tudo o que nós acreditamos ter sido "repelido" pelo CSRA é a interpretação judicial da Lei do Ressarcimento e dos Pagamentos em Atraso – ou, se quiseres, o envolvimento da Lei do Ressarcimento e dos Pagamentos em Atraso – permitindo o controle na *Court of Claims* da decisão subjacente sobre o funcionário, dando origem a uma demanda pelo ressarcimento.(Cf., Acórdão citado, livre tradução).

A análise da decisão acima transcrita, proferida pela Suprema Corte dos Estados Unidos em 25 de Janeiro de 1988, é extremamente instrutiva, permitindo-nos compreender como funciona o controle da Administração em um País Democrático, que protege os direitos do cidadão administrado sem eternizar os feitos, nem impossibilitar o funcionamento da Administração Pública. De fato, o país norte-americano é citado como o modelo da Inafastabilidade do Controle Judicial, sem a devida compreensão do sentido da Quinta Emenda à sua Constituição (cuja parte final contém a declaração da garantia de que ninguém será privado da vida, da liberdade e da propriedade sem o Devido Processo perante o Direito). A cláusula, além de garantir a Inafastabilidade do Controle Judicial, nos termos acima referidos, permite que a Suprema Corte, ao interpretá-la, delimite o Direito e a Política, tornando o país governável, auxiliando na fixação da estabilidade e da prosperidade daquele Estado.

3.3.1 Da Organização Jurisdicional Estadunidense

A fim de providenciar um panorama explicativo de como é estruturada a divisão de instâncias (administrativa e judicial) no sistema jurisdicional estadunidense, é necessário, primeiramente, relatar alguns aspectos introdutórios que descrevem a complexa organização judicial dos Estados Unidos da América.

Pode-se dizer que a organização judicial americana, normativamente, é encabeçada pela Constituição do País, mas de forma não-centralizada, deixando que Leis dos Estados Federados promovam as suas Justiças dentro de suas peculiaridades locais. A principal Legislação que trata sobre a organização de competências da Justiça Federal é o Código dos Estados Unidos (*United States Code*).

3.3.1.1 A Suprema Corte dos Estados Unidos da América

A Suprema Corte é a mais alta Corte na hierarquia do Poder Judiciário Federal dos Estados Unidos da América¹¹⁸. Abaixo desse Supremo Tribunal, encontram-se as Cortes de Primeira Instância Federal (*Trial Courts*) e os Tribunais de Apelação Federais (*Appellate Courts*)¹¹⁹.

A Suprema Corte do referido País é composta por nove Membros. Seu Presidente é o Chefe de Justiça, encabeçado por John Glover Roberts Jr., nomeado pelo então Presidente do Executivo, George W. Bush, desde 2005. A Suprema Corte, ao contrário da grande quantidade de Processos que o nosso Supremo Tribunal Federal precisa apreciar anualmente, ouve apenas um número limitado de casos que lhe incumbe decidir¹²⁰. Esses casos podem

¹¹⁸ Conforme hipertexto informativo disponível em: <<http://www.uscourts.gov/FederalCourts.aspx>>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

¹¹⁹ ESTADOS UNIDOS. Artigo 3º, § 1º da Constituição dos Estados Unidos da América.

¹²⁰ Cerca de 10.000 (dez mil) petições são requeridas à Corte durante um ano. Além disso, aproximadamente, mais de 1.200 (mil e duzentos) pedidos de vários tipos são apresentados anualmente, podendo ser decididos por um Juiz Singular da Suprema Corte. Conforme hipertexto informativo disponível em: <<http://www.supremecourt.gov/about/briefoverview.aspx>>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

começar nos Tribunais Federais ou Estaduais e devem tratar de questões importantes sobre a Constituição ou sobre as Leis Federais; a sua Jurisdição também é prevista na Constituição do País (Artigo 3º, § 1º) bem como por outras Leis do Parlamento, como o § 1251 e seguintes do Código dos Estados Unidos¹²¹.

A maioria dos casos envolve o reexame de uma decisão de outra Corte — portanto, não há Júri e não são ouvidas testemunhas¹²². Para cada caso, os Juízes do Supremo Tribunal dispõem dos procedimentos prévios do Processo e de um resumo impresso contendo os argumentos de cada lado da lide.

3.3.1.2 As Cortes de Apelação Federais

Os noventa e quatro Distritos Judiciais Federais se organizam em doze Circuitos Regionais (*Federal Circuits*) — em cada um desses Circuitos, há uma Corte de Apelação¹²³. Os Tribunais de Apelação ouvem os recursos advindos das Cortes Distritais dentro de seu território — também apreciam os recursos de decisões de órgãos administrativos federais. Possuem Jurisdição em todo o País para conhecer de recursos que envolvem Leis sobre patentes e Processos julgados pela Corte de Comércio Internacional (*Court of International Trade*) e da Corte de Reivindicações Federais (*Court of Federal Claims*).

¹²¹ ESTADOS UNIDOS. §1251 e ss., Título 28 do Código dos Estados Unidos da América.

¹²² Conforme hipertexto informativo disponível em: <<http://www.supremecourt.gov/about/procedures.aspx>>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

¹²³ Conforme hipertexto informativo disponível em: <<http://www.uscourts.gov/FederalCourts.aspx>>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

3.3.1.3 As Cortes de Primeira Instância Federal

As Cortes de Primeira Instância Federal (Cortes Distritais) são os Tribunais de Julgamento, basilares da organização judiciária federal norte-americana¹²⁴. As suas competências são estabelecidas inicialmente na Constituição e pormenorizadas por atos do Parlamento, sendo as principais aquelas elencadas nos parágrafos 1331 e seguintes do Código dos Estados Unidos (28 U.S.C. § 1331 e ss), por exemplo, ações civis decorrentes da Constituição, das Leis e dos Tratados dos Estados Unidos; certas ações civis entre os cidadãos de Estados diferentes; ações cíveis em que os Estados Unidos é parte; ainda, possuem competência para conhecer de quase todas as categorias de casos federais, incluindo tanto matéria civil quanto penal.

Nos Estados Unidos, a divisão territorial das Cortes federais dá-se através de Distritos Judiciais Federais; cada Estado da Federação possui ao menos um Distrito (hoje existem noventa e quatro). Mesmo na base da organização do sistema judiciário federal, há mais divisões pela necessidade de especialização da matéria a ser julgada; dentro de cada Distrito, existe uma Corte de Falências (*Bankruptcy Court*), como unidade especializada das Cortes Distritais.

Há ainda certos tipos de Processo que estão sobre a Jurisdição Nacional da Corte de Comércio Internacional (*Court of International Trade*); são, efetivamente, questões que tratam sobre Comércio Internacional e sobre demais questões aduaneiras.

Outra Corte com Jurisdição Especial é a Corte de Reivindicações Federais (*Court of Federal Claims*); tem Jurisdição sobre a maioria dos pedidos de indenização pecuniária contra os Estados Unidos, sobre disputas sobre contratos federais, sobre a tomada ilegal de propriedade privada pelo Governo Federal, entre outros pedidos contra o País.

¹²⁴ Conforme hipertexto informativo disponível em: <<http://www.uscourts.gov/FederalCourts.aspx>>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

3.3.1.4 As Cortes Estaduais

O Poder Judiciário americano também é dividido em federal e estadual — contudo, não aos moldes brasileiros, separando as competências de cada Jurisdição; a Justiça Estadual americana se organiza peculiarmente, ou seja, dentro das necessidades e das possibilidades de cada Estado Federado. A maioria das Leis americanas é de competência dos Estados partícipes, o que faz com que a maior quantidade de competências recaia sobre a Justiça Estadual.

Entretanto, essas competências muitas vezes são concorrentes entre as Jurisdições Estaduais e Federais, ou seja, as partes podem optar por um Tribunal Distrital Federal ou por um Tribunal Estadual para proporem as suas lides. Quaisquer destas poderão retirar o seu caso de um Tribunal Estadual para um Tribunal Federal, desde que o Juiz Federal também tenha competência originária sobre o assunto¹²⁵.

Por exemplo, as Cortes Estaduais atuam em casos como divórcio e guarda de menores, sucessões e heranças, a maioria dos casos criminais, disputas contratuais e infrações de trânsito. A esfera federal assume casos que envolvem a Constitucionalidade de uma Lei, Leis e Tratados de que os Estados Unidos fazem parte, disputas entre Estados Federados, Direito Marítimo e falências.

Comparativamente à Justiça Federal, podem existir, na esfera estadual, três instâncias hierárquicas. Cabe referir também que a Constituição e as Leis de cada Estado estabelecem os Tribunais Estaduais. Um Tribunal de última instância, muitas vezes conhecido como *Suprema Corte*, é normalmente o mais alto Tribunal de um Estado. Alguns Estados também têm um Tribunal Intermediário de Recursos (*Court of Appeals*). Abaixo desses Tribunais de Recurso estão as Cortes de Primeira Instância de cada Estado (*Trial Courts*)¹²⁶.

Quanto à nomeação dos Juízes destes Tribunais, na esfera federal, conforme o Artigo III, § 1º da Constituição americana, os Juízes Federais são nomeados pelo Presidente do Executivo e confirmados pelo Senado; na área estadual, os Juízes são selecionados de várias

¹²⁵ Estados Unidos. § 1441 e ss., Título 28 do Código dos Estados Unidos da América.

¹²⁶ BARRETO MARTINS, Alberto André. Organização Judiciária dos Estados Unidos da América. *Âmbito Jurídico*, Rio Grande do Sul. Disponível em <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7430>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010. Também conforme hipertexto informativo disponível em: <<http://www.courts.state.ny.us/courts/trialcourts.shtml>>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

maneiras que podem incluir a eleição, a nomeação por um determinado tempo, a nomeação vitalícia, entre outros métodos.

3.3.2 Do Sistema Tributário Estadunidense

O sistema econômico, financeiro e tributário americano é Administrado pelo Departamento do Tesouro (*The Department of the Treasury*), criado já em 1789 por ato do Parlamento (*Act of Congress Establishing The Treasury Department, September 2, 1789*); é o órgão executivo responsável pela promoção da Economia e da Segurança Financeira dos Estados Unidos da América:

Be it enacted by the Senate and House of Representatives of the United States of America in Congress assembled, That there shall be a Department of Treasury, in which shall be the following officers, namely: a Secretary of the Treasury, to be deemed head of the department; a Comptroller, an Auditor, a Treasurer, a Register, and an Assistant to the Secretary of the Treasury, which assistant shall be appointed by the said Secretary.¹²⁷

Este órgão aconselha o Presidente sobre questões econômicas e financeiras, promovendo o crescimento econômico sustentável e a melhoria da Governança nas instituições financeiras. O Departamento do Tesouro opera e mantém sistemas que são críticos para a infra-estrutura financeira do País, como, por exemplo, a produção de moedas e notas, o desembolso de pagamentos para os funcionários americanos, a cobrança de receitas e os empréstimos dos fundos necessários para executar o Governo Federal.

Todas estas funções e competências são exercidas por Escritórios (*offices*) e por Departamentos Especializados (*bureaus*). São exemplos de Escritório do Departamento do Tesouro o das Finanças Domésticas (*Domestic Finance*), que aconselha e que auxilia nas áreas de finanças domésticas e de serviços bancários; o Escritório da Política Econômica (*Economic Policy*), responsável por relatórios atuais e futuros de desenvolvimentos

¹²⁷ ESTADOS UNIDOS. Seção 1, Capítulo XII, Ato do Parlamento Estabelecendo o Departamento do Tesouro, 02 de Setembro de 1789.

econômicos, e que auxilia na determinação de Políticas Econômicas adequadas; o Escritório da Política Fiscal (*Tax Policy*), que desenvolve e que implementa as Políticas Fiscais e os Programas Governamentais. São exemplos de Departamentos Especializados o Departamento da Dívida Pública (*Bureau of the Public Debt*), que administra esta dívida através da emissão e da manutenção do Tesouro dos Estados Unidos da poupança e de outros títulos especiais; o Serviço de Arrecadação Interna (*Internal Revenue Service*), que é o maior dos Departamentos do Tesouro, responsável por determinar, avaliar e cobrar as receitas internas no País.

3.3.2.1 O Serviço de Arrecadação Interna

O Serviço de Arrecadação Interna ou IRS (sigla em inglês) é um dos Administradores fiscais mais eficientes existentes. No ano fiscal de 2009 (de 1º de outubro de 2008 a 30 de setembro de 2009), esse Departamento arrecadou mais de 2,3 trilhões de dólares; foram empregados 105.814 indivíduos, sendo que o custo total de coleta foi de cinquenta centavos para cada cem dólares arrecadados (1/200)¹²⁸.

O IRS é organizado com o fim de executar as responsabilidades do Secretário do Tesouro sob a Seção 7801 e seguintes do Código do Serviço de Arrecadação Interna (*Internal Revenue Code*)¹²⁹. O Secretário tem plena autoridade para administrar e para fazer cumprir as Leis do Serviço de Arrecadação e tem o poder para criar uma agência estatal a fim de fazer cumprir essas Leis – a mais importante, logicamente, é a arrecadação de tributos dos Contribuintes. O IRS foi criado com base nesta autorização do Parlamento.

Contudo, caso não sejam pagos os tributos devidos pelos Contribuintes, o Departamento pode solicitar (amigavelmente) que aquele tome medidas para pagá-los, como a venda ou a hipoteca de quaisquer ativos sob a sua propriedade. O Departamento, administrativamente, também poderá promover a cobrança forçada de tais tributos, como a realizada diretamente em contas bancárias, em salários ou em outros rendimentos ou tomando outros ativos.

¹²⁸ INTERNAL REVENUE SERVICE. **Data Book, 2009**. Publication 55B, Washington, DC, March 2010, p. 63.

¹²⁹ ESTADOS UNIDOS. § 7801 e ss., Título 26 do Código dos Estados Unidos da América.

Entretanto, porque existem diferentes repartições dentro de IRS responsáveis pela tomada de decisões concernentes à aplicação da Legislação Tributária, o Contribuinte pode discordar da arrecadação à qual se sujeita — em outras palavras, ele pode não concordar com alguma determinação do Serviço de Arrecadação. O Administrado pode requerer vistas do seu caso ao Escritório de Apelações do IRS (*Appels Office*).

O Escritório de Apelações é independente como qualquer Escritório do IRS e serve como um fórum informal administrativo para o Contribuinte que não concordar com uma determinação do Serviço de Arrecadação¹³⁰. As divergências relativas à aplicação da Lei Tributária podem ser resolvidas de forma justa e imparcial, sem chegar a Tribunais ou a julgamentos formais, tanto ao Contribuinte quanto ao Governo. É, inclusive, proibida a comunicação dos Julgadores com outros funcionários da Receita¹³¹.

O Escritório de Apelações tem autoridade exclusiva e definitiva para decidir casos tributários, não sendo passível de revisão por outro órgão. Acordos orais e questões não-resolvidas não são vinculantes; existem, na realidade, diversas espécies de acordos entre a Receita e o Contribuinte¹³²; ainda, existem formulários especiais do IRS que oficializam aquilo que decidido entre as partes. São alguns exemplos de formulário: Formulário 870 - trata do acordo entre Contribuinte e Receita antes de ir para o Escritório de Apelações, e os casos podem ser revistos pelo Contribuinte através de pedidos de ressarcimento; Formulário 870-AD - acordos feitos pelo Escritório de Apelações vinculam tanto o Governo quanto o Contribuinte; Formulários 866 e 906 (*closing agreements*) – têm previsão expressa no Código Tributário Americano (26 U.S.C. § 7121 e ss.), cujos efeitos são realmente definitivos¹³³.

Não sendo possível resolver a questão de forma administrativa, o Contribuinte deve optar entre pagar o tributo ou recorrer a uma das três Cortes disponíveis: a Corte Tributária (*United States Tax Court*), a Corte de Reivindicações Federais (*United States Court of Federal Claims*) ou às próprias Cortes de Primeira Instância (*United States District Courts*). Cada uma apresenta características próprias e todas possuem Jurisdição independente em matéria tributária¹³⁴.

¹³⁰ Conforme hipertexto informativo disponível em: <<http://www.irs.gov/individuals/article/0,,id=160726,00.html>>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

¹³¹ WATSON, Camilla E.; MORGAN, Patricia T. **Tax Procedure and Tax Fraud**. 3.^a Ed., St. Paul, MN: Thomson/West, 2006. p. 106.

¹³² *Ibid.*, p. 104-109.

¹³³ Conforme hipertexto informativo disponível em: <<http://www.irs.gov/businesses/article/0,,id=180778,00.html>>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

¹³⁴ WATSON; MORGAN, 2006, op. cit., p. 242.

3.3.2.2 A Corte Tributária

A Corte Tributária dos Estados Unidos da América é um órgão estabelecido pelo Congresso nos termos do Artigo I da Constituição americana e pelo Código dos Estados Unidos (*United States Code*) no Título 26, § 7441 e seguintes. Sua função é dirimir litígios entre Contribuintes e Administração Pública; possui Jurisdição para tanto, apesar de não fazer parte do Poder Judiciário (*Judicial Branch*). Essa Corte é composta por 19 Membros nomeados, sendo que todos estes Julgadores possuem especialização na matéria tributária e aplicam os seus conhecimentos de forma a garantir que os Contribuintes sejam avaliados imparcialmente.

Na Corte Tributária, o Contribuinte pode contestar o tributo lançado pelo Auditor Fiscal antes de pagar qualquer quantia. O Processo se inicia pela apresentação de uma petição que deve ser oportunamente apresentada dentro do prazo permitido. A Corte não pode prolongar o tempo de apresentação desta petição que é definido por Lei. Sua jurisdição é exposta nos Regulamentos de Prática e Procedimento, Código que organiza e que regulamenta o funcionamento da Corte Tributária (Regra 13, Título II).

O propósito das petições é oferecer às partes e à Corte o conhecimento de matérias controversas e também as suas respectivas posições a respeito. As petições devem ser simples, concisas e diretas, sem a necessidade de formulários técnicos¹³⁵: "There shall be a petition and an answer, and, where required under these Rules, a reply. No other pleading shall be allowed, except that the Court may permit or direct some other responsive pleading. (See Rule 173 as to small tax cases.)".¹³⁶

Em certos litígios fiscais envolvendo 50 mil dólares ou menos, os Contribuintes podem optar por ter o seu caso analisado de forma simplificada¹³⁷; este procedimento é geralmente menos formal e resulta em uma rápida disposição da Corte — mas, desta decisão, não é passível qualquer recurso. O ônus da prova recai sobre o requerente, exceto quando a própria Corte determina em contrário (Regra 142, Título XIV, Regulamentos de Prática e Procedimento da Corte Tributária). No entanto, a grande maioria dos casos é resolvida por um

¹³⁵ ESTADOS UNIDOS. Regra 31, Título IV dos Regulamentos de Prática e Procedimento da Corte Tributária.

¹³⁶ Ibid., Regra 30, Título IV.

¹³⁷ ESTADOS UNIDOS. Regra 170, Título XVII dos Regulamentos de Prática e Procedimento da Corte Tributária.

acordo mútuo, sem a necessidade de julgamento. Havendo necessidade, o Processo é analisado por apenas um Julgador, que emite um parecer, estabelecendo as conclusões de fato. O caso é decidido em conformidade com o parecer deste Julgador Singular.

Após a decisão da Corte Tributária, o Contribuinte ainda pode peticionar pedidos de reconsideração e de revisão¹³⁸ (ainda dentro da Corte Administrativa) ou apelar judicialmente para as Cortes de Apelação (*United States Court of Appeals*)¹³⁹ — desta forma, entrando propriamente na instância do Poder Judiciário.

3.3.2.3 A Corte de Reivindicações Federais

A Corte de Reivindicações Federais (*Court of Federal Claims*) também é um órgão criado nos termos do Artigo I da Magna Carta americana e organizado pelo Código dos Estados Unidos (*United States Code*) no Título 28, § 171 e seguintes. O Tribunal é composto por dezesseis Juízes indicados pelo Presidente do Poder Executivo e confirmados pelo Senado para um mandato de quinze anos.

Sua Jurisdição é explicitada no § 1491, Título 28 do Código dos Estados Unidos; a referida Corte analisa reivindicações pecuniárias baseadas na Constituição deste País em Leis federais, em decretos do Executivo ou em contratos firmados com o Governo. A Corte ainda possui Jurisdição concorrente com Cortes de Primeira Instância (*U.S. District Courts*) quando as partes reivindicarem uma importância menor que dez mil dólares (§ 1346, Título 28) ou quando o caso envolve contratos firmados com o Governo Federal e caem sobre a competência de alguma Agência Reguladora (§ 1491, b, 1, Título 28). As reivindicações possuem o prazo prescricional de seis anos (§ 2501, Título 28); para serem analisadas pela Corte, devem ser endereçadas a esta dentro deste prazo.

A Jurisdição desta Corte é nacional, ao contrário da Jurisdição das Cortes de Primeira Instância (*District Courts*), que possuem Jurisdição territorial especificada. Entre as petições mais comuns estão as reivindicações sobre as violações de contratos, a exação ilegal, o

¹³⁸ ESTADOS UNIDOS. Regra 160 e ss., Título XVI dos Regulamentos de Prática e Procedimento da Corte Tributária.

¹³⁹ *Ibid.*, Regra 190, Título XIX.

pagamento de salários de pessoal militar, a violação de patentes e a restituição de tributos. Cada Processo de reivindicação tem como valor médio questionado a quantia de um milhão de dólares¹⁴⁰; mais de 60% das empresas listadas pela Revista *Fortune 100* possuem Processos pendentes na Corte de Reivindicações¹⁴¹. Os julgamentos também não contam com a participação do Júri; as decisões são tomadas pelos próprios Julgadores, pois o reivindicado é sempre o Governo Estadunidense.

3.3.2.4 Os Direitos dos Contribuintes na Instância Administrativa

A Lei Pública 104-168 (*Public Law*), Carta de Direitos do Contribuinte 2 (*Taxpayer Bill of Rights 2*), foi assinada pelo Presidente Clinton em 30 de julho de 1996. Esta Lei contém inúmeras disposições que visam fornecer uma maior proteção aos direitos do Contribuinte no cumprimento do Código do Serviço de Arrecadação (*Internal Revenue Code*) bem como o próprio Serviço de Arrecadação Interna (*I.R.S.*).

Desta maneira, já na esfera administrativa, ou seja, fora da Jurisdição do Poder Judiciário (*judicial branch*), o Contribuinte possui direitos processuais específicos. Todos os funcionários do Departamento do Tesouro que mantêm contato com os seus Administrados são treinados no compromisso de tratar de forma justa e imparcial os Contribuintes¹⁴². É exemplo a determinação do § 6304, Título 26 do Código dos Estados Unidos (26 U.S.C. § 6304 e ss.), concernente às práticas justas de arrecadação tributária (*Fair tax collection practices*), quando informa que o Secretário do Tesouro (a Administração) não pode se envolver, perseguir, oprimir ou abusar de qualquer pessoa, em conexão com a cobrança de quaisquer impostos não-pagos.

Cabe destacar também que os Estados Unidos mantêm uma postura rígida no que diz respeito à manutenção da privacidade do indivíduo comum, o que torna esse direito talvez o mais importante dentro de seu sistema arrecadatório. Outros direitos apresentados como

¹⁴⁰ Conforme hipertexto informativo disponível em: <<http://www.usfc.uscourts.gov/about-court>>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

¹⁴¹ UNITED STATES COURT OF FEDERAL CLAIMS. The People's Court. **Court History Brochure**. p. 13.

¹⁴² INTERNAL REVENUE SERVICE. **Protecting Taxpayers' Rights**. p. 1, FS-97-20, Set. 1997.

basilares nas discussões administrativas são os de ser representado por Advogado, pagar somente aquilo que a Lei determina e poder recorrer administrativamente dos tributos que entender não ser obrigado a pagar.

3.3.3 Da Execução Fiscal no Direito Estadunidense

A Execução Fiscal nos Estados Unidos pode ser realizada administrativamente por repartições do Serviço de Arrecadação Interna (*I.R.S.*) ou judicialmente, após uma decisão transitada em julgado, por qualquer Corte competente na matéria:

A Execução Fiscal Judiciária (*foreclosure action*), nas poucas vezes em que é utilizada, presta-se para administrar conflitos de interesse entre credores. Trata-se de terceiros que também têm direitos ou expectativas em relação aos bens de devedores, pelo que a Administração Fiscal busca o Judiciário para preventivamente sanar dúvidas e “senões”, que possam posteriormente invalidar esforços implementados na fase administrativa.¹⁴³

A Execução Fiscal Administrativa tem início com o procedimento da avaliação do tributo devido (*assessment of tax*)¹⁴⁴, que poderia ser melhor traduzido à realidade brasileira por lançamento fiscal; o intuito daquele procedimento é análogo a este do Brasil, ou seja, o Contribuinte possui o direito de ter acesso e de analisar o montante de tributos exigido pela Administração. O devedor pode parcelar a sua dívida (*installment agreement*) ou propor outros acordos com o Fisco em certos casos (*hearing*)¹⁴⁵.

Contudo, depois de demandado para tanto, se o indivíduo negligencia ou se recusa a pagar os seus impostos, serão penhorados (*lien*), em favor Administração Fazendária, todos os seus bens e propriedades até atingir o montante devido (incluindo os juros, as multas e outros custos adicionais)¹⁴⁶. O termo *lien* é melhor traduzido por *garantia*; essa garantia é eficaz a partir da data do lançamento (*assessment of tax*) e continua em vigor até que o mesmo seja satisfeito ou se tornar inexecutável (em razão do lapso de tempo, a prescrição, por exemplo).

¹⁴³ GODOY, 2009, p. 121.

¹⁴⁴ ESTADOS UNIDOS. § 6201, Título 26 do Código dos Estados Unidos da América.

¹⁴⁵ Ibid., § 6320, b, Título 26.

¹⁴⁶ Ibid., § 6321, Título 26.

Além de imóveis, bens móveis, como contas bancárias e salários, podem estar sujeitos à Execução Fiscal. Há bens que não podem ser objetos de garantia: estão destacados no § 6334, Título 26 do Código dos Estados Unidos (26 U.S.C. § 6334), por exemplo, peças de vestuário, livros, alimentos e cabeças de gado ou aves (limite de 6.250 dólares). A garantia propriamente dita não transfere a propriedade do Contribuinte ao Fisco. Tal transferência de propriedade é realizada através de uma Execução Judicial do Penhor (*judicial foreclosure*) ou através de uma Execução Administrativa, como a penhora propriamente dita (*levy*).

A penhora (*levy*), antes de concretizada, sob pena de nulidade, deve ser notificada por escrito ao Contribuinte, que também possui o direito de mais uma vez ser ouvido pela Administração Fazendária (*hearing*)¹⁴⁷. O Administrado tem trinta dias para recorrer ao Escritório de Apelações do *I.R.S.* (Appels Office) ou à Corte Tributária (*U.S. Tax Court*). O recurso administrativo suspende a execução da penhora até a sua decisão; contudo, caso esse pedido revisional não preencha os requisitos específicos ou fique comprovado que a satisfação tributária esteja a perigo, esse recurso não será analisado e a penhora será retomada. Também são oportunizadas novamente vias de pagamento amigável como o parcelamento da dívida.

Penhorado o bem, o Administrado deve ser notificado dos procedimentos de arresto (*notice of seizure*)¹⁴⁸, que deverá especificar a quantia exigida e conterà, no caso de bens pessoais, uma conta dos bens penhorados e, no caso de bens imóveis, a descrição dos bens penhorados. Também deve ser notificado da venda destes bens (*notice of sale*), que será realizada por leilão mediante a publicação de edital em jornal de grande circulação ou em outros meios disponíveis. Os bens penhorados devem ser pagos em seu valor total; os compradores recebem um certificado da venda realizada. O montante arrecadado somente será utilizado para adimplir os tributos devidos ao Fisco depois que todo o procedimento de penhora realizado for custeado.

¹⁴⁷ ESTADOS UNIDOS. § 6330, Título 26 do Código dos Estados Unidos da América.

¹⁴⁸ *Ibid.*, § 6335, Título 26.

3.4 Do Sistema Espanhol

Dos sistemas jurisdicionais analisados, o sistema espanhol é o que apresenta maior similitude com o correspondente brasileiro. Há a duplicidade de instâncias (administrativas e judiciais); questões fiscais e administrativas podem ser resolvidas administrativamente pelos Tribunais Econômico-Administrativos ou, judicialmente, pela Jurisdição Contenciosa-Administrativa (por exemplo, *Juzgados de lo Contencioso-Administrativo*).

3.4.1 Da Instância Judicial Contenciosa-Administrativa

A organização jurisdicional espanhola tem os seus fundamentos no Artigo 122 e seguintes da Constituição de 1978 e é textualmente regulada pela Lei Orgânica 6/1985, de 1º de julho (Ley Orgánica 6/1985, de 1º de julio). A própria Instância Judicial é bastante especializada, sendo dividida entre treze Juizados e Tribunais. Como a proposta deste trabalho é analisar a dualidade de Jurisdições em matéria administrativa e fiscal, somente serão estudados os Tribunais e Juizados com essa competência; serão excetuados desta análise os Juizados de Primeira Instância (*Juzgados de Primera Instancia*), Juizados de Instrução (*Juzgados de Instrucción*), Juizados Mercantis (*Juzgados de lo Mercantil*), Juizados Penais (*Juzgados Penales*), Juizados da Violência sobre a Mulher (*Juzgados de Violencia sobre la Mujer*), Juizados do Social (*Juzgados de lo Social*), Juizados de Vigilância Penitenciária (*Juzgados de Vigilancia Penitenciaria*), Juizados de Menores (*Juzgados de Menores*), Juizados de Paz (*Juzgados de Paz*) e as Audiências Provinciais (*Audiencias Provinciales*). O Tribunal Constitucional¹⁴⁹, por realizar como função precípua a interpretação da Constituição (é o órgão incumbido a decidir os recursos de inconstitucionalidade contra Leis e contra disposições normativas com força de Lei), também não será tratado neste ensaio.

¹⁴⁹ ESPANHA. Artigo 159 e ss. da Constituição Espanhola de 1978.

3.4.1.1 O Tribunal Supremo

A mais alta Corte do Poder Judicial na Espanha é o Tribunal Supremo; a sua Jurisdição se estende a todo o território espanhol, sendo capaz de analisar tanto as matérias civis e penais como as administrativas. A Seção do Contencioso-Administrativo é composta pelo Presidente do Tribunal Supremo e mais 35 Magistrados, que atuam em outra sete Subseções especializadas por matéria. A Seção do Contencioso-Administrativo encabeça a Ordem Jurisdicional Contenciosa-Administrativa, ou seja, cabe a esta seção conhecer dos litígios relacionados à Administração Pública sujeita ao Direito Administrativo proveniente de disposições gerais de Leis e de Decretos Legislativos.

Em matéria contenciosa-administrativa, cabe a este Tribunal conhecer, em única instância, dos recursos contra atos e contra disposições (a) do Conselho de Ministros, (b) das Comissões Delegadas do Governo, (c) do Conselho Geral do Poder Judicial, (d) dos órgãos competentes do Congresso de Deputados e do Senado, (e) do Tribunal Constitucional, (f) do Tribunal de Contas e (g) do Defensor do Público¹⁵⁰.

Também conhece dos recursos de cassação e de revisão nos termos estabelecidos em Lei, como, por exemplo, as ações de revisão contra sentenças das Seções do Contencioso-Administrativo dos Tribunais Superiores de Justiça, da Audiência Nacional e do Tribunal Supremo.

3.4.1.2 A Audiência Nacional

A Audiência Nacional é um órgão judicial que ouve e que decide casos de especial significância penal, política ou social. É composta pelas Seções de Apelação, Penal, Contencioso-Administrativo e Social.

¹⁵⁰ ESPANHA. Artigo 58 e ss., da Lei Orgânica 6/1985, de 1º de Julho.

O órgão apresenta Jurisdição em toda a Espanha; é competente, em única instância, para conhecer dos recursos contenciosos-administrativos contra disposições e contra atos de Ministros e de Secretários de Estado que a Lei espanhola não atribua a Juizados Centrais do Contencioso-Administrativo. Também conhece dos recursos devolutivos contra as decisões destes Juizados¹⁵¹.

Encarrega-se de analisar ainda os recursos não-atribuídos aos Tribunais Superiores de Justiça em relação aos convênios entre a Administração Pública e as decisões do Tribunal Económico-Administrativo Central.

3.4.1.3 Os Tribunais Superiores de Justiça

Os Tribunais Superiores de Justiça exercem a sua Jurisdição sobre uma Comunidade Autônoma (*Comunidad Autónoma*); são alguns exemplos de competências, em matéria administrativa e em única instância, dos Tribunais Superiores: (a) os recursos contra atos de entidades públicas locais e das Administrações das Comunidades Autônomas, cujo conhecimento não está atribuído aos Juizados do Contencioso-Administrativo; (a) recursos contra atos e contra decisões emanadas pelos Tribunais Económico-Administrativos Regionais e Locais que ponham fim à Instância Administrativa.

Podem conhecer, em Segunda Instância, das apelações promovidas contra sentenças ditadas pelos Juizados do Contencioso-Administrativo. Também, em Segunda Instância, podem analisar os recursos de revisão de sentenças transitadas em julgado daqueles Juizados.

¹⁵¹ ESPANHA. Artigo 66 e ss., da Lei Orgânica 6/1985, de 1º de Julho.

3.4.1.4 Os Juizados do Contencioso-Administrativo

O Artigo 90 da Lei Orgânica do Poder Judiciário estabelece que em cada Província espanhola haverá ao menos um Juizado do Contencioso-Administrativo. A Jurisdição se restringe à área territorial da Província e o Juizado tem sede em sua capital. Em Madri, com Jurisdição em toda a Espanha, existem Juizados Centrais do Contencioso-Administrativo. Conhecem, em primeira ou única instância, dos recursos contenciosos-administrativos contra disposições e contra atos emanados de autoridades, de organismos, de órgãos e de entidades públicas com competência em todo o território nacional.

Cabe também aos Juizados autorizar Agentes Públicos a entrar em domicílios e em outros edifícios cujo acesso requeira o consentimento de seu titular, quando se proceda à execução à força de atos da Administração Pública.

3.4.2 Da Instância Administrativa

A Jurisdição Administrativa é composta pelos Tribunais Económico-Administrativos, que assim disponibilizam um recurso especial para os Contribuintes impugnarem os atos administrativos e tributários ante a própria Administração. Constituem um instrumento necessário para quem deseja impugnar os atos da Administração Tributária e ascender, posteriormente, à Instância Judicial.

No entanto, mesmo possuindo a denominação de Tribunais, estes órgãos integram o Ministério da Economia e da Fazenda, ou seja, não trajam um Poder Jurisdicional próprio, como é o Judiciário¹⁵². E, aos moldes de nosso Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), estes Tribunais especiais gozam de independência funcional, sendo separados dos organismos incumbidos da aplicação e da imposição de tributos e de sanções.

¹⁵² AYALA, José Luis Perez de; BECERRIL, Miguel Perez de Ayala. **Fundamentos de Derecho Tributario**. 7.ª Ed. Madrid: Edersa, 2007. p. 392.

É uma tradição de mais de cem anos (Lei Camacho, de 31 de dezembro de 1881)¹⁵³, que, doutrinariamente, justifica-se pela tese de que a decisão destes órgãos é emanada imparcialmente, ou seja, não há vinculação entre quem dita o ato e quem o revisa. E, ainda, em casos de maior complexidade, estes são resolvidos por julgamentos colegiados¹⁵⁴, com Julgadores especializados na matéria, além de o procedimento ser gratuito, sem necessária assistência jurídica de Advogados. Os Tribunais Económico-Administrativos também se organizam em níveis hierárquicos, sendo o Superior o Tribunal Central, seguido dos Regionais e Locais¹⁵⁵. Igualmente é parte da organização Económico-Administrativa a Seção Especial de Unificação de Doutrina (*Sala Especial para la Unificación de Doctrina*)¹⁵⁶, sendo competente para analisar os recursos extraordinários interpostos contra decisões do Tribunal Económico-Administrativo Central.

3.4.2.1 O Tribunal Económico-Administrativo Central

Este Tribunal é o órgão superior da Jurisdição Administrativa espanhola. Possuindo sede em Madri, é composto por seu Presidente, nomeado por Decreto Real do Conselho de Ministros e indicado pelo Ministro da Economia e da Fazenda. Os outros Julgadores recebem a denominação de *Vocales*. Existem onze Departamentos ou Delegações, (*Vocalías*) divididas em competências específicas para cada tipo de imposto.

O referido Tribunal é competente para analisar, em única instância, os pedidos contra atos administrativos de órgãos centrais do Ministério da Economia e da Fazenda e outros Departamentos Ministeriais bem como de órgãos periféricos da Administração Geral do Estado. Também, em única instância, conhece de pedidos em que deva ser ouvido previamente para permitir trâmite no Conselho de Estado¹⁵⁷.

¹⁵³ MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA. **Los Tribunales Económicos Administrativos en el Ordenamiento Tributario Español**. Tribunal Económico-Administrativo Central, Madrid, 2006. p. 2.

¹⁵⁴ ESPANHA. Exposição de Motivos, Capítulo IV, § 4.º e Artigo 245 da Lei 58/2003, de 17 de Dezembro, Lei Geral Tributária.

¹⁵⁵ ESPANHA. Artigo 228, 2, da Lei 58/2003, de 17 de Dezembro, Lei Geral Tributária.

¹⁵⁶ Ibid., Artigo 228, 3.

¹⁵⁷ ESPANHA. Artigo 229, "a" e "b" da Lei 58/2003, de 17 de Dezembro, Lei Geral Tributária.

Em grau de recurso (Segunda Instância), analisa os recursos de alçada ordinários contra as decisões de Primeira Instância de Tribunais Regionais ou Locais e de órgãos de Comunidades Autônomas e de Cidades com Estatuto de Autonomia — estes últimos não recebem a denominação de Tribunais pela Lei Geral Tributária¹⁵⁸.

3.4.2.2 Os Tribunais Económico-Administrativos Regionais e Locais

Existem dezessete Tribunais Económico-Administrativos Regionais e dois Tribunais Locais¹⁵⁹ no território espanhol. Pode contar, ainda, com órgãos especiais Económico-Administrativos de Comunidades Autônomas e de Cidades com Estatuto de Autonomia.

Estes Tribunais detêm competência, em única instância, para analisar os pedidos contra atos administrativos dos órgãos periféricos da Administração Geral do Estado, quando não-concernentes ao Tribunal Central e quando possuírem um determinado valor limite ditado em regulamento. Conhecem, em Primeira Instância, quando o valor perquirido é maior que o limite imposto (hoje em 150.000 ou 1.800.000 euros, conforme especificações da Disposição Adicional 14ª (Décima Quarta) da Lei Geral Tributária e pelo Decreto Real 391/1996, de 1º de março, em seu Artigo 10, 2, "a" e "b").

A competência destes Tribunais é territorial e é determinada conforme qual sede recebeu a impugnação do ato administrativo¹⁶⁰. Cada comunidade autônoma possui um Tribunal Económico-Administrativo Regional e cada cidade, com *status* de autonomia, admite um Tribunal Económico-Administrativo Local.

¹⁵⁸ ESPANHA. Artigo 229, 3 da Lei 58/2003, de 17 de Dezembro, Lei Geral Tributária.

¹⁵⁹ Conforme dados do Ministério da Economia e da Fazenda disponíveis em: <<http://www.meh.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Impuestos/TEAC/Paginas/Estructura.aspx>>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

¹⁶⁰ RUIZ TOLEDANO, José Ignacio. **Las reclamaciones económico-administrativas en la nueva Ley General Tributaria y en el Reglamento de Revisión**. 2006. p. 12.

3.4.3 Do Processo Administrativo de Revisão em Matéria Tributária

Uma das mais importantes características dos Processos de revisão em matéria tributária espanhola é possuir regra semelhante ao que o Brasil expunha na Constituição de 1967, sob a Emenda Constitucional n. 1 de 17 de outubro de 1969, ou seja, a possibilidade de exaurimento dos Processos da Instância Administrativa:

A Lei não poderá excluir da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão de direito individual. O ingresso em juízo poderá ser condicionado a que se exauram previamente as vias administrativas, desde que não exigida garantia de instância, nem ultrapassado o prazo de cento e oitenta dias para a decisão sobre o pedido¹⁶¹.

Na Espanha, para que um Processo chegue à Instância Judicial, aquele deve obrigatoriamente passar pela revisão administrativa¹⁶². Assim, o Contribuinte, mediante ato lesivo de seus direitos, deve apresentar a sua ação revisional ante os Tribunais Económico-Administrativos e o seu recurso ao Tribunal Económico-Administrativo Central para que, enfim, em caso de rejeição administrativa, possa seguir com a sua impugnação no Judiciário (Contencioso-Administrativo)¹⁶³.

Neste sentido, Sérgio André Rocha, citando José Lapatza, expressa o seguinte:

Os atos administrativos tributários, uma vez esgotada a via administrativa, são em geral impugnáveis ante a Jurisdição contencioso-administrativa. O recurso contencioso-administrativo não afeta, é sabido, somente os atos administrativos tributários. Afeta, pelo contrário, em geral, salvo as exceções previstas em Lei, todos os atos da Administração submetidos ao Direito Administrativo¹⁶⁴.

A Lei Geral Tributária, em seu Artigo 213, expõe os meios de revisão pela Administração Pública de seus próprios atos de aplicação de tributos e outras sanções. Sobre

¹⁶¹ BRASIL. § 4º, Artigo 153 da Constituição de 1967, sob a Emenda Constitucional n. 1 de 17 de Outubro de 1969.

¹⁶² ESPANHA. Artigo 249 da Lei 58/2003, de 17 de Dezembro, Lei Geral Tributária.

¹⁶³ QUERALT, Juan Martín; SERRANO, Carmelo Lozana; LÓPEZ, José M. Tejerizo; OLLERO, Gabriel Casado. **Curso de Derecho Financiero y Tributario**. 18.ª Ed. Madrid: Tecnos, 2007. p. 613. E, para maior análise a respeito do tema, ver também GONZALEZ, Checa Clemente. **Crítica del carácter obligatorio de la vía económico-administrativa en la nueva Ley General Tributaria Española**. Rev. Derecho (Valdivia), Valdivia, 2010.

¹⁶⁴ LAPATZA apud ROCHA, 2007. p. 138.

isso, existem três formas de reapreciação: (a) procedimentos especiais de revisão; (b) recursos de reposição; (c) reclamações econômico-administrativas.

Os procedimentos especiais de revisão são as revisões de atos nulos de pleno direito (atos de encontro às garantias fundamentais ou realizados por agentes incompetentes); as declarações de lesividade de atos anuláveis (atos lesivos para o interesse público); as revogações (quando se estime que os atos infrinjam manifestamente a Lei); as retificações de erros (a qualquer momento, de ofício ou por interpelação de interessado); as devoluções de tributos indevidos (por exemplo, pagamentos em duplicidade ou a maior)¹⁶⁵.

Os recursos de reposição são utilizados com a finalidade de suspender a execução do ato impugnado imediatamente. Contudo, para ter este efeito, o Contribuinte deve garantir a importância requerida pela Administração, também obedecidos outros pressupostos processuais. Se o interessado interpuser recurso de reposição, não poderá ingressar com reclamações econômico-administrativas até o término do Processo¹⁶⁶.

As reclamações econômico-administrativas são mais comuns e tratam de todos os pedidos concernentes à aplicação de tributos, de encargos e de sanções do Estado; o Artigo 227 da Lei Geral Tributária especifica quais são os casos que são possíveis impugnar por essa via de reclamações¹⁶⁷:

Los aspectos esenciales del procedimiento en este tipo de recursos tributarios deben ser la celeridad en las actuaciones, extensión de la legitimación, facilidad y flexibilidad en la constitución de garantías que permitan la suspensión de la ejecución del acto recurrido y extensión de la actividad revisora¹⁶⁸.

A Lei Geral Tributária, em seu Artigo 223, promove a vedação ao *reformatio in pejus* pela Instância Administrativa, expondo que as revisões econômico-administrativas não poderão piorar a situação inicial do Contribuinte¹⁶⁹.

Vale ressaltar que o privilégio de a Administração não ser submetida à via judicial sem antes ter a oportunidade de resolver os seus litígios administrativamente não pode impedir a prestação jurisdicional do Administrado¹⁷⁰.

¹⁶⁵ ESPANHA. Artigo 217 e ss. da Lei 58/2003, de 17 de Dezembro, Lei Geral Tributária.

¹⁶⁶ ESPANHA. Artigo 222 e ss. da Lei 58/2003, de 17 de Dezembro, Lei Geral Tributária.

¹⁶⁷ AYALA, José Luis Perez de; BECERRIL, Miguel Perez de Ayala. **Fundamentos de Derecho Tributario**. 7.ª Ed. Madrid: Edersa, 2007. p. 202-204.

¹⁶⁸ ORTEGA, Rafael Calvo. **Curso de Derecho Financiero**: I. Derecho Tributario, Parte General. 11.ª Ed. Pamplona: Thomson Civitas, 2007. p. 370.

¹⁶⁹ Ibid., p. 359.

Leandro Paulsen, citando Jurisprudência do Tribunal Constitucional espanhol, assevera:

El Tribunal Constitucional, alias, en el mismo fundamento jurídico 6 de la STC 188/03, afirma que "... la doctrina constitucional sobre el silencio administrativo negativo ha sido construida desde la perspectiva de garantizar el derecho fundamental de acceso a la jurisdicción". Es decir, como garantía del ciudadano (incluso el ciudadano contribuyente) es que tiene que ser interpretado.¹⁷¹

O Artigo 239, 1 da LGT expressa que os Tribunais não se poderão abster de resolver qualquer reclamação que lhes é submetida. A disposição da Lei Geral Tributária é igual àquela que existia na, agora revogada, Lei dos Direitos e da Garantias dos Contribuintes (Lei 1/1998, de 26 de fevereiro), que informava a obrigação de a Administração em "(...) resolver expressamente todas as questões que forem formuladas nos procedimentos de gestão tributária iniciados de ofício ou a pedido de parte (...) "¹⁷². Há ainda o dever de decidir o Processo Administrativo dentro do prazo legal de um ano (Artigo 240 da LGT).

3.4.4 Do Processo Contencioso-Administrativo em Matéria Tributária

O Poder Judiciário espanhol, através da Seção especializada do Contencioso-Administrativo, decide, em última instância, questões de natureza administrativa e tributária. As impugnações dos Contribuintes, como foi visto, devem ser levadas previamente ao conhecimento da Administração Pública para poderem ser analisadas na Instância Judicial. Vale dizer, então, que há o controle judicial dos atos emanados pela Administração (Artigo 106 da Constituição espanhola de 1978). Abaixo são tratadas as características mais importantes dentro da temática deste ensaio.

¹⁷⁰ Para um maior estudo sobre o tema ver: PAULSEN, Leandro. **La desestimación de las reclamaciones económico-administrativas por el silencio de la Administración y el acceso a la tutela judicial en España**. Universidad de Salamanca, Doctorado en Derechos y Garantías del Contribuyente, Salamanca, Mai. 2008.

¹⁷¹ Ibid., p. 9.

¹⁷² Artigo 13, 1, Lei 1/1998, de 26 de Fevereiro, tradução livre.

A Jurisdição contenciosa-administrativa é organizada e regulada pela Lei 29/1998, de 13 de julho. Os órgãos competentes para conhecer da matéria são os Juizados e os Juizados Centrais do Contencioso-Administrativo, os Tribunais Superiores de Justiça, a Audiência Nacional e o Tribunal Supremo.

Ao contrário da Instância Administrativa, na Judicial, as partes devem obrigatoriamente ser assistidas por Advogado, sendo não mais um procedimento gratuito, mas sim oneroso ao sucumbente (Artigo 23, Lei 29/1998).

É possível solicitar a adoção de medidas cautelares que assegurem a efetividade da sentença; entretanto, para a concessão desta medida, a regra geral é que a parte forneça uma garantia: "En tal caso, los medios de garantía pueden consistir en cualquiera de los admitidos en Derecho, conforme señala expresamente el art. 133, abandonando la restricción de la LJCA de 1956, solo admitía el depósito y el aval bancario"¹⁷³.

A Instância Judicial espanhola, pela Lei da Jurisdição Contencioso-Administrativa (Artigo 33, 1), também proíbe a *reformatio in pejus*, explicitando que os órgãos jurisdicionais julgarão as lides dentro dos limites e das pretensões formuladas pelas partes.

E uma das mais interessantes distinções da Jurisdição contenciosa-administrativa espanhola é a manutenção das provas realizadas no procedimento econômico-administrativo:

La utilización de las pruebas practicadas en el procedimiento económico-administrativo dentro del recurso contencioso que analizamos es defendible desde el principio de economía procesal y desde la objetividad que supone la separación de los TTEEAA de la vía de gestión¹⁷⁴.

Contudo, o Juiz da causa não está vinculado a estas provas, sendo-lhe permitido produzir novas, tantas quantas achar necessário para bem solucionar o caso. A matéria é tratada nos Artigo 60 e 61 da Lei da Jurisdição Contencioso-Administrativa (Lei 29/1998, de 13 de julho).

¹⁷³ QUERALT, SERRANO; LÓPEZ; OLLERO, 2007, op. cit., p. 657.

¹⁷⁴ ORTEGA, 2007, op. cit., p. 386.

3.4.5 Da Execução Fiscal no Direito Espanhol

A Execução Fiscal espanhola é normatizada pela Lei Geral Tributária, entre seus Artigos 160 e 177. É denominada pelo País ibérico de *arrecadação tributária* (*recaudación tributaria*). Apresenta natureza eminentemente administrativa, pois é o próprio Fisco quem conduz os procedimentos; ainda, a "(...) arrecadação tributária consiste no exercício das funções administrativas que conduzem à cobrança das dívidas tributárias".¹⁷⁵

Existem dois procedimentos de que se utiliza a Administração para recolher os tributos devidos pelos Contribuintes: (a) o procedimento voluntário (*la recaudación en período voluntario*); (b) o procedimento executivo (*la recaudación en período ejecutivo*).

O procedimento voluntário consiste no pagamento pelo Contribuinte do valor liquidado e exigido pela Administração, devendo ser aquele realizado dentro dos prazos previstos no Artigo 62 da LGT. É importante frisar que a Administração oferece outras propostas de cumprimento aos contribuintes, visando a agilizar as formalidades inerentes à cobrança de tributos, por exemplo, parcelamentos, compensações, remissões (Artigos 71 a 76 da Lei Geral Tributária); além disso, estes meios de adimplemento, se utilizados dentro do período do procedimento voluntário, impedem o início do procedimento executivo. Caso o Contribuinte impugne recurso administrativo, o início do procedimento executivo também ficará suspenso até a tomada de decisão administrativa; sendo sucumbente e não realizando o pagamento no prazo devido, inicia-se, de pronto, o procedimento arrecadatório executivo.

O procedimento executivo (*la recaudación en período ejecutivo*) inicia-se com o vencimento dos prazos que a Legislação impõe para o pagamento dos tributos. Uma vez iniciado, a Administração Tributária efetuará a arrecadação das dívidas pelo procedimento de *apremio* sobre o patrimônio do obrigado a pagamento. O termo *apremio* pode ser literalmente traduzido ao português como *coação*; é, pois, o procedimento de que Administração se utiliza para a cobrança de créditos tributários fora do período voluntário¹⁷⁶.

A Administração, através do procedimento de *apremio*, lança um título executivo que permite a pronta execução do obrigado. O Contribuinte deve ser notificado de sua dívida

¹⁷⁵ ESPANHA. Artigo 160 da Lei 58/2003, de 17 de Dezembro, Lei Geral Tributária.

¹⁷⁶ GONZÁLEZ, Eusebio; GONZÁLEZ, Teresa. **Derecho Tributario**. Vol. II. Salamanca: Plaza Universitaria, 2005. p. 122.

pendente (*providencia de apremio*) e somente pode opor-se a esta providência pelos motivos de (a) extinção total da dívida ou prescrição do direito a exigir o pagamento; (b) solicitação de outro meio de pagamento possível dentro do período voluntário; (c) falta de notificação da liquidação; (d) anulação da liquidação; (e) erro ou omissão na providência de *apremio* que impeça a identificação do devedor ou da dívida¹⁷⁷. Do contrário, a partir da notificação (*providencia de apremio*, que ao mesmo tempo é um título executivo), o devedor tem cinco dias para fazer o pagamento. Não efetuando a obrigação, os seus bens — tantos quantos necessários para cobrir os tributos devidos, os encargos, as majorações e custas do procedimento — serão objeto de penhora (*embargo*) pela Administração:

Una vez efectuada la traba, en el supuesto de que existan bienes legalmente susceptibles de embargo en cuantía suficiente para garantizar total o parcialmente el pago de la deuda, se procederá a su notificación al apremiado y demás interesado si aquél no hubiera estado presente en el acto del embargo¹⁷⁸.

O Artigo 172 da Lei Geral Tributária expressa que os bens *embargados* serão alienados por leilão público:

A alienação dos bens penhorados se faz por leilão; permite-se a adjudicação. Neste último caso, determina-se que os bens adjudicados devam ser imóveis, ou na hipótese de que sejam móveis, deve se identificar o interesse da Fazenda Pública, bem como o fato de que não tenham sido arrematados em leilão. A adjudicação significa baixa do débito e, em hipótese alguma, poderá ser realizada com preço inferior a 75% (setenta e cinco por cento) do valor originariamente avaliado¹⁷⁹.

Nos termos do Artigo 173 da LGT, a Execução Fiscal espanhola, de própria natureza administrativa, termina com o pagamento da quantia devida; ainda, com um acordo que declare o crédito total ou parcialmente incobrável, uma vez declarados falidos todos os obrigados ao pagamento; também, com acordos que extingam a dívida por qualquer causa.

¹⁷⁷ ESPANHA. Artigo 167 da Lei 58/2003, de 17 de Dezembro, Lei Geral Tributária.

¹⁷⁸ GONZÁLEZ; GONZÁLEZ, 2005, op. cit., p. 126.

¹⁷⁹ GODOY, 2009. p. 30.

3.5 Observações Gerais

Apresentaram-se, assim, as diferenças e semelhanças entre as organizações e os sistemas jurisdicionais nos grandes modelos do Direito Comparado. Esses não são excessivamente divergentes, podendo, enfim, serem apreciados como um modelo de construção alternativo ao estático sistema brasileiro. Como conclusão, resumem-se as características dos Países abordados a respeito do tema.

A França possui uma estrutura jurisdicional especializada, com duas Jurisdições separadas e de competências bem delimitadas. Os termos da Execução Fiscal cabem à Jurisdição Administrativa, que deve cumprir, além dos requisitos processuais fundamentais, como os do contraditório, do segredo de Justiça e do rito inquisitório, os da imparcialidade e da igualdade de condições entre Administrado e Administração.

Os Tribunais Administrativos julgam os diversos litígios com representação tríplice, ou seja, as decisões são definidas em acórdão, o que faz com que estas possuam caráter muito especializado já na Primeira Instância e, conseqüentemente, prestem maior segurança jurídica ao Administrado. Os Tribunais de Segunda Instância (Cortes Administrativas de Apelação), que também tomam as suas decisões por acórdão, após as reformas advindas no Código de Justiça Administrativa em 2001, têm diminuído consideravelmente o seu número de Processos acumulados. Atualmente, como média temporal de duração de um Processo (até o julgamento final dessas Cortes), apresentam o tempo de trâmite de apenas um ano e alguns dias. A apreciação de matérias de fato ordinariamente só ocorre até a Segunda Instância.

Quanto ao Tribunal Superior, o *Conseil d'État*, além de possuir competências consultivas (assim como os demais Tribunais), pode atuar como Juizado de Primeira e Última Instância, Corte de Apelação, Juiz de Cassação e Juizado De Reenvio. Essas competências visam a diminuir o tempo de tramitação e o volume dos Processos ao criar especializações para as suas Subseções, que, ao todo, possuem mais de trezentos Membros.

Portugal possui uma estrutura jurisdicional administrativa especializada; há, assim, a dupla jurisdição em que a Primeira Instância, que também é Administração, promove os termos da Execução Fiscal. Cumprem-se todos os requisitos processuais, como os do contraditório, os da prova, os da imparcialidade e os da igualdade de condições. A executoriedade é feita depois da apreciação da Legalidade da situação e da aplicação do

Processo. A parte pode impedir ou suspender o efeito executório da sentença quando coloca a causa no âmbito da Magistratura especializada. Os Tribunais de Primeira Instância julgam como Tribunais individuais, como Juízes individuais; há representantes da Fazenda Pública, representantes da parte e do Ministério Público para questões de Legalidade e de Constitucionalidade abstratas. Os Tribunais de Segunda Instância (Tribunais Administrativos Centrais) tomam as suas decisões por acórdão, em uma Turma de três Juízes. A apreciação de matérias de fato só ocorre até a Segunda Instância. Em um Processo que repousa na Primeira Instância em que não há nenhuma questão de fato, somente de Direito, aquele será encaminhado diretamente ao Supremo Tribunal Administrativo, sem passar pela Segunda Instância; desta forma, em grande parte das situações, só existem duas instâncias, diminuindo-se, deste modo, consideravelmente o tempo de tramitação e o volume dos Processos.

O sistema jurisdicional americano pode ser classificado, sobretudo, como complexo. Seus órgãos seguem estritamente o princípio do Federalismo, deixando que os Estados partícipes mantenham um sistema judiciário com Jurisdição muitas vezes concorrente com a Jurisdição Federal. Além do mais, existem Cortes específicas que são competentes para analisar certas lides. Muitas destas Cortes não fazem parte do Poder Judicial, mas sim do Executivo ou do Legislativo, como é o caso da Corte de Comércio Internacional (*Court of International Trade*), a Corte de Reivindicações Federais (*Court of Federal Claims*) e a Corte Tributária (*Tax Court*). Agências administrativas possuem papel importantíssimo na gestão governamental e também na Administração da Justiça aos cidadãos. O Serviço de Arrecadação Interna (*Internal Revenue Service*) é a agência do Poder Executivo encarregada não só da exação fiscal como também da solução rápida de litígios provenientes desta relação (competência de seu Escritório de Apelações, *Appels Office*).

A quantidade de casos decididos pelas Cortes tem-se mantido estável, por exemplo, dos 306.816 casos pendentes, no período compreendido entre 1º de outubro de 2008 a 30 de setembro de 2009 nas Cortes de Primeira Instância Federal (*District Courts*), apenas 35.772 estavam pendentes há mais de três anos¹⁸⁰. Conseqüentemente, é célere e eficiente a prestação jurisdicional americana; o seu sistema apresenta Jurisdições Administrativas e Judiciais bem delineadas e peculiares, isto é, a própria *duplicidade de jurisdições*.

¹⁸⁰ ADMINISTRATIVE OFFICE OF THE UNITED STATES COURTS. **2009 Annual Report of the Director.** Judicial Business of the United States Courts. Washington, D.C.: U.S. Government Printing Office, 2010. p. 56, 135.

O Sistema Espanhol talvez seja, dentro dos analisados, aquele mais semelhante ao brasileiro. Possui, ainda, uma Instância Administrativa forte e bem organizada. Os Tribunais Econômico-Administrativos devem previamente conhecer das impugnações dos Administrados para que aquelas possam seguir para o Poder Judiciário. Contudo, este Poder é muito especializado: é composto por Juizados e Tribunais com competências específicas por matéria. Os Tribunais Contencioso-Administrativos têm rica organização dentro do ordenamento e conseguem adimplir as necessidades dos cidadãos que procuram a sua Jurisdição. A Execução Fiscal espanhola, fundamentada pela força que a Instância Administrativa assim possui, também é eminentemente administrativa — a própria Administração Pública conduz os seus procedimentos —, o que condiz com uma alta taxa de eficiência, sem deixar de garantir os direitos do Contribuinte.

**TERCEIRA PARTE – A INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA E A PRÁTICA FISCAL
BRASILEIRA ATUAL**

4 CONSTATAÇÕES EMPÍRICAS E IMPRESCINDIBILIDADE DE REFORMA

Neste capítulo, demonstrar-se-ão as constatações empíricas de dados encontrados na Pesquisa intitulada "Inter-Relações entre o Processo Administrativo e o Judicial (em matéria fiscal) a partir da identificação de contenciosos cuja solução deveria ser tentada previamente na Esfera Administrativa", encaminhada pelo Conselho Nacional de Justiça – CNJ – (Edital de Seleção n.º 01/2009) e realizada por um grupo de pesquisadores da Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS (dentre eles o este Mestrando), visando a evidenciar ao intérprete a realidade existente sobre a duplicidade de apreciação (Administrativa e Judicial) de todas as lesões a direito relacionadas à aplicação do Direito Tributário.

Também se destacam importantes dados estatísticos concernentes à demanda de trabalho nas Instâncias Julgadoras Administrativas e Judiciais e, adiante, com base nos estudos empíricos e doutrinários até aqui analisados, são submetidas propostas institucionais para aperfeiçoar o Sistema Jurisdicional brasileiro, indicando sugestões para enfrentar e mitigar os impactos negativos da Duplicidade de Instâncias Julgadoras em questão.

4.1 A Duplicidade de Instâncias reproduzida em Pesquisa de Campo

A Pesquisa teve como objetivo geral identificar e caracterizar os principais impactos decorrentes da Duplicidade de Instâncias (Administrativa e Judicial) no que tange a contenciosos entre a Administração Fiscal e seus administrados. Foi constituída a partir das diferentes percepções de agentes atuantes nas esferas Administrativa e Judicial, bem como de representantes dos contribuintes. Para este fim, foram entrevistados quatorze (14) atores, que compuseram a Etapa Qualitativa-Exploratória, permitindo, a partir desse primeiro esforço, estabelecer o instrumento de pesquisa (questionário) que foi aplicado a 510 atores da etapa Quantitativa-Descritiva. Dessa maneira, com os resultados coletados nas duas etapas precedentes, conseguiu-se compor o arcabouço de resultados detalhados no estudo final, entregue ao Conselho Nacional de Justiça em Abril de 2011.

Assim sendo, serão demonstradas referências de dados da Pesquisa, com a transcrição de excertos da mesma, de suas tabelas e de seus gráficos, bem como as análises de seus dados então apurados até o dia 07 de Abril de 2011, data da versão final entregue ao CNJ e a utilizada no presente ensaio. Salvo menção expressa, e pedindo vênias às normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas – ABNT, os trechos utilizados referirão à paginação do estudo conduzido pelo Centro de Estudos e Pesquisas em Administração – CEPA –, organismo da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, com a seguinte chamada: "Inter-Relações entre o Processo Administrativo e o Judicial (em matéria fiscal) a partir da identificação de contenciosos cuja solução deveria ser tentada previamente na Esfera Administrativa. Da Pesquisa Jus-Sociológica de Campo. Relatório Final. Volume I. Rio Grande do Sul: UFRGS, Abril de 2011. 219 p.". É possível obter os dados completos da Pesquisa no sítio eletrônico do Conselho Nacional de Justiça, guia "Pesquisas Aplicadas" (o completo caminho do endereço eletrônico é exposto na Bibliografia deste ensaio). Ressalva-se que o CNJ acabou por publicar o trabalho não totalmente finalizado, utilizando uma versão anterior do trabalho (de Dezembro de 2010).

4.1.1 Da fase Qualitativa-Exploratória

Ressaltando os principais resultados do então referido Estudo de Campo, conferem-se as posições de diferentes agentes ao longo de sua parte Qualitativa-Exploratória. A seguir, para melhor compreensão do leitor, segue uma tabela, informando quais atores foram entrevistados para a primeira parte da Pesquisa de 2011.

Agentes Especializados	Fed.	Estad.	Admin.	Judicial	Identificação
Ministro do Supremo Tribunal Federal	X			X	Entrevistado n.º 1
Ministros do Superior Tribunal de Justiça	X			X	Entrevistados n.ºs 2 e 3
Juiz Federal da Vara de Execução Fiscal	X			X	Entrevistado n.º 4
Juíz Estadual da Vara Tributária		X		X	Entrevistado n.º 5
Desembargador do Estado do Rio Grande do Sul		X		X	Entrevistado n.º 6
Ministro Advogado Geral da União	X		X		Entrevistado n.º 7
Membro da Receita Federal	X		X		Entrevistado n.º 8
Ex-Secretário da Receita Federal	X		X		Entrevistado n.º 9
Membro da Procuradoria da Fazenda Nacional	X		X		Entrevistado n.º 10
Presidente do Conselho Administrativo de Recurso Fiscal (CARF)	X		X		Entrevistado n.º 11
Presidente do Tribunal Administrativo de Recurso Fiscal (TARF)		X	X		Entrevistado n.º 12
Advogados Tributistas	Não se aplica				Entrevistados n.ºs 13 e 14

Tabela 3 – Caracterização dos Entrevistados.

A Pesquisa possui qualidade ímpar, pois foi possível colher as opiniões de alguns dos mais importantes juristas na atualidade brasileira, apoiaram os estudos os Ministros do STF, Ellen Gracie, Gilmar Mendes e Cezar Peluso; os Ministros do STJ, Ari Pargendler e Teori Zavasky; o Ministro da AGU, Lucena Adams. E ainda os jurisconsultos, Everardo Maciel, Ives Gandra da Silva Martins, Carlos A. F. Barreto, Alcides Jorge Costa, Vasco B. Guimarães, Heleno Torres, Humberto B. Ávila, Roger Stiefelman Leal, J. Levi Amaral Junior, Leandro Paulsen, J. D. Cyrillo da Silva, Fabrício da Soler, L. F. Szklarowsky, Wagner P. de Oliveira, Luiz Carlos Piva, L. F. Difini, Rafael Maffini, Maria Isabel de A. Souza, Arno Werlang, Gentil Olson, Igor Danilevicz, Paulo Caliendo, entre outros.

Começa-se a analisar o entendimento do Entrevistado n.º 06 (Desembargador do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul), que salientou a não imprescindibilidade da Duplicidade de Instâncias para o esclarecimento dos casos concretos, indicando que as questões tributárias poderiam ser diretamente discutidas no Poder Judiciário, sem que essas antecedessem a apreciação Administrativa. A reapreciação judicial de todo e qualquer ato administrativo, tanto quanto a competência como no que diz respeito ao mérito, faz com que o controle judicial brasileiro da Administração vá muito além do que o encontrado em outros sistemas jurídicos.

Essa duplicidade existe sem dúvida, mas ela não é imprescindível para o esclarecimento do fato; poderia ser direto no Judiciário. O lançamento é uma atividade privativa da Administração no nosso sistema. Eu estou me referindo ao procedimento administrativo posterior à constituição do crédito. Constituído o crédito pelo lançamento, a partir dele é que se bifurcam, ou seja, a partir dele não há necessidade que se acesse o Contencioso Administrativo, que se impugne o lançamento perante o Executivo. Pode-se entrar com ação anulatória desde logo, pode-se entrar com uma série de medidas desde logo, ele se conforma com o que foi constituído pelo Administrador e parte para a esfera jurisdicional. O procedimento administrativo é totalmente dispensável. (INTER-RELAÇÕES..., 2011, Entrevistado n.º 06, p. 46).

Em seguida, o Entrevistado n.º 07 (Membro da AGU) informa que a duplicidade de instâncias fatalmente geraria uma perda de qualidade das decisões tomadas pela Instância Julgadora tradicional, haja vista o Poder Judiciário ser instruído a aplicar regras jurídicas sistematizadas, possuindo, dessa maneira, uma capacidade reduzida para decidir com presteza causas de enorme complexidade não especificamente jurídicas.

Ela existe, e a duplicidade necessária gerou uma perda de qualidade, uma perda da importância da esfera administrativa, ao ponto que muitas questões demoraram para serem regulamentadas. É um assunto de preocupação central, porque a parte administrativa tem um elemento que a parte judiciária não tem, que é a especialização. Na esfera administrativa se tem especialização na parte tributária. (INTER-RELAÇÕES..., 2011, Entrevistado n.º 07, p. 47).

Nesse sentido, o Entrevistado n.º 10 (Membro da PFN), elucida que um dos maiores problemas encontrados é que, no momento em que ocorre o ajuizamento das ações no Poder

Judiciário, o processo volta ao marco inicial, sem a obrigatoriedade de que os fatos até ali encontrados sejam utilizados na Instância Judicial¹⁸¹. Ademais, como esperado, o Entrevistado n.º 8 (membro da Receita Federal) frisou que, a Duplicidade de Instâncias tem caráter meramente protelatório.

Hoje a duplicidade de instâncias tem uma característica meramente protelatória, emperrando o fluxo de todo o Processo. O tempo médio na esfera administrativa é de 4 anos. O tempo médio na esfera judicial, 12 anos. O tempo total desde a constituição do crédito até a decisão no judicial é de 16 anos. Isso é muito complicado, pois 70% dos Processos que estão na Justiça Federal são sobre Execução Fiscal. (INTER-RELAÇÕES..., 2011, Entrevistado n.º 08, p. 47).

O paradigma segue com a posição do Entrevistado n.º 13 (Advogado Tributarista), que destacou que a maior parte dos Processos Administrativos Fiscais – PAF(s), acaba por atingir a fase judicial¹⁸², o que confirma o posicionamento elucidado anteriormente, quanto ao efeito protelatório decorrente da dupla apreciação, administrativa e judicial, sobre os mesmos fatos.

Outra importante constatação é que não haveria uma maior independência nos julgamentos em cada uma das esferas. Para o Entrevistado n.º 14, as Instâncias Administrativas de Julgamento apresentam um caráter meramente homologatório pró-Administração Fiscal, fazendo com que hoje se tenha uma Justiça Tributária mais parcial (pró-Executivo) no Brasil.

A existência das duas esferas é fundamental, mas se você tiver independência. A independência hoje é muito menor do que outrora. As Câmaras são meramente homologatórias. O que deveria haver era uma independência entre os Poderes. A primeira para a revisão do lançamento e a segunda com independência para julgar. A falta de independência faz com que essas instâncias não façam Justiça Tributária. Hoje se faz menos Justiça Tributária que no passado. (INTER-RELAÇÕES..., 2011, Entrevistado n.º 14, p. 48).

Outro objeto da pesquisa encaminhada, e importante dado técnico a ser explanado neste estudo, é o tempo médio de duração dos processos em matéria tributária, que foi

¹⁸¹ INTER-RELAÇÕES entre o Processo Administrativo e o Judicial (em matéria fiscal) a partir da identificação de contenciosos cuja solução deveria ser tentada previamente na Esfera Administrativa. **Da Pesquisa Jus-Sociológica de Campo**. Relatório Final. Volume I. Rio Grande do Sul: UFRGS, Abril de 2011. Entrevistado n.º 10, p. 47.

¹⁸² Ibid., Entrevistado n.º 13, p. 48.

questionado aos Entrevistados em cada uma das Esferas Julgadoras. Buscou-se compreender qual das esferas seria a mais célere nas diferentes percepções dos Entrevistados. Algumas das conseqüentes respostas estão transcritas a seguir.

O tempo médio na esfera administrativa é de 4 anos, enquanto que na esfera judicial é de 12 anos. Ou seja, da constituição do crédito até a definição do Processo leva-se 16 anos. Levando em consideração que 70% dos Processos na Justiça Federal são de Execução Fiscal. Com isso, tem-se uma dimensão dos duplos graus nas discussões em matéria de Execução Fiscal. Ênfase nos julgamentos de Processos Administrativos acima de R\$ 10.000.000,00 tem tido prioridade e tem tido um tempo médio de 1 ano, mas ainda é muito tempo. (INTER-RELAÇÕES..., 2011, Entrevistado n.º 08, p. 49-50).

O tempo médio gira em torno de 4 anos e meio na esfera administrativa, sendo que há um tempo médio de 2 anos na Primeira Instância e 2,5 na Segunda Instância. No que tange à esfera judicial, totaliza-se 7 anos nessa esfera, perfazendo 12 anos para a solução de um litígio na esfera administrativa e judicial. O montante de Processos no CARF passou de 30.000 em 2008, para 70.000 em 2010. Isso se deve ao fato de o CARF ter incorporado os Processos Administrativos da Previdência (INSS). Aliado a isso, o grau de informatização na Receita, especificamente no que se refere ao lançamento fiscal, gerou uma série de novos litígios, acarretando uma maior temporalidade no julgamento dos Processos por parte do CARF. A prioridade no julgamento é para Processos mais antigos, Processos acima de R\$ 10.000.000,00, crimes fiscais até mesmo para atender ao Ministério Público da União, idosos e moléstias graves. (Ibid., Entrevistado n.º 10, p. 50).

Na Delegacia de Julgamento da Receita, no âmbito fiscal, o tempo médio tem sido de 90 dias a 6 meses. No CARF, tem sido feito muito investimento para agilizar esses Processos. Nós trabalhamos com 6 anos para a Administrativa e 10 anos para o Judiciário, mas é uma impressão. Por que essa demora no CARF? Porque ele é um Conselho, que realiza julgamentos concentrados uma vez por mês. Existe um projeto para remunerar esses Conselheiros para que eles sejam exclusivos e tentar agilizar esses Processos. (Ibid., Entrevistado n.º 07, p. 50).

Fica elucidada a morosidade nos processos em matéria tributária ao se levar em conta a posição dos profissionais que atuam justamente nessas duas Esferas (Administrativa e Judicial). São processos que demoram no mínimo 10 anos para atingir seu termo, tendo um prazo de julgamento, como constatado, muitas vezes superior a 15 anos. Esse argumento é corroborado pela Esfera Administrativa, na qual se aponta que os processos administrativos tributários, em primeiro e em segundo graus, demoram, em média, 4 anos para serem julgados, enquanto que na esfera judicial, em torno de 10 anos.

Os Entrevistados também foram interrogados sobre a aplicação do Direito na Instância Administrativa, mais precisamente, sobre como as razões do Fisco (Administração Fiscal) estariam sendo analisadas por aquela Esfera. O objetivo da indagação seria visualizar um possível favorecimento das razões apresentadas pelo Executivo na Instância Administrativa. Neste sentido, o Ministro Advogado Geral da União apresentou um importante argumento a ser observado.

Esse é um fator importantíssimo e talvez seja o principal motivo pelas elevadas demandas do Judiciário. Muito em decorrência de uma insensibilidade da Administração. Nós mesmos, até pouco tempo atrás, na União, associado ao déficit orçamentário e do período de inflação, tínhamos como parâmetro recorrer de tudo. Dessa maneira, a AGU tinha como linha o retardamento do reconhecimento da causa, levando a uma discussão muito grande no Judiciário. Hoje, a AGU tem parâmetros mais claros, ou seja, do que se tem Jurisprudência não se recorre. Como Advogado Geral da União, eu tinha essa percepção, de que a má atuação do Poder Público, de forma geral, era responsável por uma impressão de que o Poder Público era arbitrário. [...]. A combinação de ações entre o grupo judicial e administrativo é fundamental para superar essa percepção. Com o auxílio de peritos e com especialização, isso poderia ser solucionado. (INTER-RELAÇÕES..., 2011, Entrevistado n.º 01, p. 55).

Adiante, é questionado se a Instância Judicial estaria preparada a enfrentar questões mais técnicas do contencioso tributário. Pelos depoimentos dos Entrevistados, constatou-se que uma grande parte dos Juízes não estaria capacitada tecnicamente para julgar questões relativas à Execução Fiscal. É clara a indicação de que, cada vez mais, se faz necessária a especialização dos profissionais e das seções de julgamento (*e. g.*, Varas de Execuções Fiscais).

Falta um pouco de conhecimento dos Julgadores de Primeira Instância, principalmente no que diz respeito a aspectos mais operacionais da tributação, do modo de funcionamento de cada tributo, de cada Processo, dos termos e atos administrativos, o efeito que eles têm. E como se corrige isso? Isso se corrige, ao meu modo de ver, com uma especialização cada vez maior. Eu sou plenamente favorável a uma especialização de Varas. (INTER-RELAÇÕES..., 2011, Entrevistado n.º 04, p. 59).

A gente sente muito isso lá, especialmente os mais novos que vão chegando, a gente nota uma falta de preparo no Direito Administrativo em geral, há uma confusão generalizada, o pior equívoco é interpretar princípios de Direito Público com princípios de Direito Privado quando se sabe que são linhas completamente diferentes, essa confusão é feita. Realmente, há uma falta de preparo, deveria haver uma preocupação com isso, não sei como seria resolvido isso, encontrar uma maneira de provimento desses cargos com exigências além das normais, teria que ter uma formação em Direito Público para poder julgar. E mais, temos muitas Câmaras de Direito Público, são indispensáveis pelo volume, mas isso faz com que se tenham, muitas vezes, pessoas que não têm o preparo específico no Direito Público. (Ibid., Entrevistado n.º 06, p. 59).

Ao final da parte Qualitativa-Exploratória da Pesquisa, foi questionado se a Duplicidade de Instâncias acresceria qualidade aos julgamentos em matéria fiscal e tributária. Foram obtidas as seguintes respostas:

Em matéria de fato, sim, acresce qualidade. Em matéria de Direito, pelo fato de questões que vêm sendo discutidas há anos e não se têm um consenso. O que é passível de preocupação, são as múltiplas discussões na esfera administrativa e judicial. Isso acarreta custos para a União, para a concorrência entre as empresas, no que se refere a essa insegurança jurídica. Ou seja, a duplicidade gera uma insegurança para o Contribuinte.. (INTER-RELAÇÕES..., 2011, Entrevistado n.º 10, p. 61).

Acho que não, porque não há linha de continuidade entre as instâncias. O Judiciário não aproveita o que já foi feito no administrativo. (Ibid., Entrevistado n.º 07, p. 62).

Acredito que não. O que se poderia fazer é o que se faz, por exemplo, no Ceará, na qual o Agente Fazendário é obrigado a revisar o lançamento, sendo que se torna um rascunho do lançamento, sendo só

caracterizado como lançamento após a revisão do mesmo. Aqui no Rio Grande do Sul não temos isso. Aqui o lançamento é feito e o Contribuinte, se não concordar com aquilo, tem que buscar seus direitos. (Ibid., Entrevistado n.º 11, p. 62).

Assim sendo, apontam os Entrevistados da primeira parte da Pesquisa, levando em consideração alguns pontos divergentes, que a Duplicidade de Instâncias não haveria de acrescentar importante qualidade aos julgamentos em matéria fiscal e tributária.

A etapa Qualitativa-Exploratória, foi desenvolvida junto a agentes especializados na matéria administrativa e tributária, selecionados entre eméritos professores, magistrados de comprovada experiência e juristas de extenso conhecimento. Esta fase se justifica por duas grandes razões, são elas: (A) a partir de seu conhecimento teórico e prático, os agentes informaram à Pesquisa a dimensão real do fenômeno em pauta e como este deveria ser analisado para ser bem compreendido; e (B) com essas informações, os pesquisadores criaram os questionários, que vieram a ser primeiramente testados, e depois aplicados em todo o país, na fase subsequente da pesquisa.

4.1.2 Da fase Quantitativa-Descritiva

A segunda fase, a etapa Quantitativa-Descritiva, caracterizou-se na aplicação dos questionários referidos, distribuídos entre quatro grupos de atores, dois ligados ao hemisfério do setor público institucionalizado do Estado (I – Magistratura e II – Administradores Tributários) e dois ligados ao hemisfério da Sociedade (III – Contribuintes e IV – Líderes da Sociedade). Essa etapa conferiu sentido e substância à Pesquisa, por quatro grandes razões, sendo elas: (A) com o entendimento do fenômeno na etapa Qualitativa-Exploratória, a etapa Quantitativa-Descritiva pôde ganhar mais substância da realidade a ser pesquisada, ou seja, obter um maior aporte ontológico; (B) a etapa Quantitativa-Descritiva permite uma interação e uma coleta mais rica e representativa de percepções, pois abarca um contingente mais significativo e mais significativo de atores, no caso, os quatro grandes grupos; (C) com a realização da primeira etapa, o fenômeno passa a ter condições de ser analisado com mais propriedade e profundidade pelos pesquisadores na segunda etapa, pois essa amplia o espectro

das percepções pesquisadas (pela consistência dos quadros de atores envolvidos); e (D) permite um diálogo entre as respostas dos diferentes atores da pesquisa Quantitativa-Descritiva e as respostas dos agentes especializados ouvidos na etapa Qualitativa-Exploratória.

Feita esta breve justificativa dos fundamentos da construção da Pesquisa, cabem, agora, visualizar alguns dos principais resultados empíricos da etapa Quantitativa-Descritiva, ou seja, o próprio resultado prático do Estudo realizado entre Dezembro de 2009 e Abril de 2011. Abaixo, para início e melhor compreensão, se transcreve uma tabela que informa o detalhamento de amostra utilizada no estudo em sua fase Quantitativa-Descritiva (número de entrevistados e a que grupo da sociedade estão ligados).

PÚBLICO	AMOSTRA
I. ESTADO-ADMINISTRADOR (FISCAL)	
Procuradores Regionais da Fazenda Nacional	45
Procurador-Chefe da Fazenda Nacional no Brasil	
Superintendência da Receita Federal	
Delegacias de Julgamento Receita Federal	40
Conselho de Contribuintes Estaduais	40
Chefes de Fiscalização	15
N.º de casos	140
II. ESTADO-JULGADOR (IMPARCIAL)	
STF	5
STJ	5
Desembargadores dos Tribunais Estaduais	20
Tribunais Regionais Federais	35
Juízes das Varas Federais Tributárias/Cíveis	35
N.º de casos	100
III. SOCIEDADE: CIDADÃOS-CONTRIBUINTES	
Associações Empresariais	20
Advogados Tributaristas	30
Sindicatos de Trabalhadores	20
Associações de Consumidores	20
Movimento do cálculo do imposto de consumo por fora	20
Grandes empresas	10
Grandes contadores	30
N.º de casos	150
IV. SOCIEDADE: LÍDERES DA COMUNIDADE	
Professores de Direito Tributário	15
Professores de Direito Administrativo	15
Professores de Contabilidade	10

PÚBLICO	AMOSTRA
Governadores de Estado	5
Secretarias da Fazenda (Estados e Municípios)	25
Jornalistas Econômicos	5
Deputados Federais	20
Deputados Estaduais	20
Senadores	5
N.º de casos	120
TOTAL DA AMOSTRA	510

Tabela 4 – Detalhamento da Amostra.

Enfim, do resultado Quantitativo-Descritivo, se obtém da Tabela n.º 12, p. 81 da Pesquisa, que 73,8% dos Entrevistados concordam que a Instância Administrativa tem um viés pró-Fisco, fato que vai ao encontro do que pensa a doutrina, ao apontar os problemas decorrentes da adoção de um Poder Regulamentar descontrolado, ao qual estão vinculados os Julgadores Administrativos no país.

Tabela 12: Decisões das Instâncias Administrativas apresentam um viés pró-Fisco.

Decisões das Instâncias Administrativas	FREQÜÊNCIA	%
discordo totalmente	30	6,0
discordo muito	43	8,6
discordo pouco	61	12,2
concordo pouco	138	27,5
concordo muito	151	30,1
concordo totalmente	79	15,7
T O T A L	502	100,00

Tabela 5 – Decisões das Instâncias Administrativas apresentam um viés pró-Fisco.

Já a Tabela n.º 18, p. 85, informa que a Duplicidade de Instâncias acresce qualidade aos julgamentos em matéria fiscal (concordância de 2/3 ou, mais precisamente, 69,3% dos respondentes). Somente 1/3 (30,7%) discorda que a Duplicidade traga qualidade aos julgamentos em matéria fiscal. Cabe ainda ser apontado que a metade (50,3%) dos respondentes concorda fortemente com esta percepção, de que a duplicidade qualifica os julgamentos em matéria fiscal.

Tabela 18: A Duplicidade de Instâncias acresce qualidade aos julgamentos em matéria fiscal.

Duplicidade de Instância Acresce Qualidade	FREQÜÊNCIA	%
discordo totalmente	39	7,8
discordo muito	53	10,6
discordo pouco	60	12,0
concordo pouco	96	19,2
concordo muito	168	33,7
concordo totalmente	83	16,6
T O T A L	499	100,00

Tabela 6 – A Duplicidade de Instâncias acresce qualidade aos julgamentos em matéria fiscal.

Todavia, a Tabela 19, p. 85, evidencia que os respondentes concordam, de forma geral, com elevado percentual (79,3%), que a duplicidade de instâncias contribui para protelar o não cumprimento das obrigações dos contribuintes. O percentual de 61,6% dos respondentes concordam fortemente com esta percepção.

Tabela 19: A Duplicidade de Instâncias enseja a protelação para o não-cumprimento das obrigações.

Duplicidade de Instância Enseja Protelação.	FREQÜÊNCIA	%
discordo totalmente	28	5,6
discordo muito	33	6,6
discordo pouco	42	8,4
concordo pouco	88	17,7
concordo muito	181	36,3
concordo totalmente	126	25,3
T O T A L	498	100,00

Tabela 7 – A Duplicidade de Instâncias enseja a protelação para o não-cumprimento das obrigações.

Adicionalmente à percepção de que a Duplicidade de Instâncias enseja a protelação de compromissos, 4/5 (80,5%) dos respondentes também consideram que a relação custo-benefício de litigar na Instância Administrativa é favorável ao litigante; somente 19,5% considera que seja desfavorável. Cabe ainda ser enfatizado que esta visão encontra forte respaldo (concordância) em 63,8% dos respondentes (INTER-RELAÇÕES..., 2011, Tabela 20, p. 86).

Tabela 20: A relação custo-benefício de litigar na Instância Administrativa é favorável ao litigante.

Relação Custo-Benefício de Litigar	FREQÜÊNCIA	%
discordo totalmente	23	4,7
discordo muito	26	5,3
discordo pouco	47	9,5
concordo pouco	83	16,8
concordo muito	190	38,5
concordo totalmente	125	25,3
T O T A L	494	100,00

Tabela 8 – A relação custo-benefício de litigar na Instância Administrativa é favorável ao litigante.

Em relação ao efeito em termos de custo-benefício de litigar na Instância Judicial, os respondentes são um pouco mais cautelosos. O percentual de 67,5% considera que a litigância traga vantagens em termos de custo-benefício; enquanto que 32,6% discorda (INTER-RELAÇÕES..., 2011, Tabela 21, p. 86).

Tabela 21: A relação custo-benefício de litigar na Instância Judicial é favorável ao litigante.

Relação Custo-Benefício de Litigar	FREQÜÊNCIA	%
discordo totalmente	32	6,5
discordo muito	45	9,1
discordo pouco	84	17,0
concordo pouco	126	25,5
concordo muito	138	27,9
concordo totalmente	70	14,1
T O T A L	495	100,00

Tabela 9 – A relação custo-benefício de litigar na Instância Judicial é favorável ao litigante.

Comparando estes dois últimos resultados, se conclui-se que o escopo de se recorrer administrativamente é meramente a protelação, pois 73,8% dos respondentes reconhecem que a Instância Administrativa tem um viés pró-Fisco (cf. Tabela 12, p. 81 da Pesquisa de 2011).

Perguntados se os custos da Duplicidade de Instâncias são elevados para a sociedade em geral, mais de 4/5 (82%) dos respondentes considera que sim. Os respondentes percebem que existe uma lógica irracional do sistema, que os força a percorrer o caminho das demandas judiciais (litigar contra o Poder Público), em que a relação custo-benefício é positiva, mas a custos elevados, sobrecarregando, por sua vez, o Sistema Jurisdicional do Estado (INTER-RELAÇÕES..., 2011, Tabela 23, p. 87).

Tabela 23: Os custos da Duplicidade de Instâncias são elevados para a sociedade em geral.

Custos da Duplicidade de Instâncias	FREQUÊNCIA	%
discordo totalmente	18	3,6
discordo muito	31	6,2
discordo pouco	41	8,2
concordo pouco	92	18,4
concordo muito	157	31,3
concordo totalmente	162	32,3
T O T A L	501	100,00

Tabela 10 – Os custos da Duplicidade de Instâncias são elevados para a sociedade em geral.

Os respondentes percebem que, não obstante a Duplicidade de Instâncias (Administrativa e Judicial) implicar em esforços e custos aos contribuintes (para a busca de seus direitos), ela é benéfica para os contribuintes litigantes. Deduz-se que o sistema impõe um caminho forçado de litigância aos administrados. Os respondentes têm uma percepção enfática desta visão, sendo que 82,7% concordam e somente 17,3% discordam da assertiva (INTER-RELAÇÕES..., 2011, Tabela 24, p. 88).

Tabela 24: A Duplicidade de Instâncias (Administrativa e Judicial) é benéfica para o contribuinte litigante.

Duplicidade de Instâncias é Benéfica.	FREQUÊNCIA	%
discordo totalmente	27	5,4
discordo muito	20	4,0
discordo pouco	39	7,9
concordo pouco	97	19,6
concordo muito	185	37,3
concordo totalmente	128	25,8
T O T A L	496	100,00

Tabela 11 – A Duplicidade de Instâncias (Administrativa e Judicial) é benéfica para o contribuinte litigante.

A assertiva “A Duplicidade de Instâncias (Administrativa e Judicial) é benéfica para a sociedade em geral.” obteve o percentual 65,3% de concordância (ou de aprovação). Este dado aparenta ser uma contradição a percepções e a respostas anteriormente fornecidas; contudo, alguns motivos para o resultado poderiam ser elucidados, como por exemplo, os seguintes: A) a sociedade brasileira admite a Instância Administrativa como mais uma garantia de um Estado Democrático de Direito, não aceitando a sua simples e pura revogação; B) a realização da Justiça seria mais importante que a Eficiência na solução de um caso concreto; C) os julgamentos administrativos assegurariam os direitos dos Contribuintes no sentido de se evitar a submissão de visões equivocadas ou autoritárias dos Governos; e D) a

sociedade enxerga o Sistema Político e Jurídico como incapazes de proceder a reformas institucionais que corrijam as irracionalidades do Sistema Jurisdicional do país (INTER-RELAÇÕES..., 2011, Tabela 25, p. 89).

Tabela 25: A Duplicidade de Instâncias (Administrativa e Judicial) é benéfica para a sociedade em geral.

Duplicidade de Instâncias é Benéfica.	FREQÜÊNCIA	%
discordo totalmente	66	13,2
discordo muito	47	9,4
discordo pouco	61	12,2
concordo pouco	98	19,6
concordo muito	146	29,1
concordo totalmente	83	16,6
TOTAL	501	100,00

Tabela 12 – A duplicidade de instâncias (administrativa e judicial) é benéfica para a sociedade em geral.

Os respondentes são enfáticos, oito em cada dez opinam no sentido de que as provas constituídas nos processos administrativos deveriam ser compulsoriamente examinadas e aproveitadas no âmbito judicial, fato já salientado anteriormente nas entrevistas da fase Qualitativa-Exploratória da Pesquisa. A tabela abaixo ilustra os dados (INTER-RELAÇÕES..., 2011, Tabela 26, p. 89).

Tabela 26: As provas constituídas no bojo dos Processos Administrativos deveriam ser compulsoriamente examinadas e aproveitadas no âmbito judicial.

Aproveitamento das Provas no Âmbito Judicial	FREQÜÊNCIA	%
discordo totalmente	23	4,6
discordo muito	24	4,8
discordo pouco	34	6,7
concordo pouco	81	16,1
concordo muito	165	32,7
concordo totalmente	177	35,1
TOTAL	504	100,00

Tabela 13 – As provas constituídas no bojo dos Processos Administrativos deveriam ser compulsoriamente examinadas e aproveitadas no âmbito Judicial.

A repetição das provas produzidas na esfera Administrativa no âmbito do Poder Judiciário comprova o caráter meramente protelatório da Duplicidade de Instâncias (cf. INTER-RELAÇÕES..., 2011, Tabela 19, p. 85, ou Tabela 7 deste ensaio). Este fato, somado à necessidade de reaparelhamento do Judiciário, haja vista esse não estar em consonância com as questões mais complexas em matéria fiscal (cf., INTER-RELAÇÕES...,

2011, Tabela 13, p. 82, abaixo transcrita), ocasiona perdas de esforços, de tempo e de dinheiros públicos, fato aqui demonstrado empiricamente que não pode ser desprezado.

Tabela 13: Preparo das decisões Judiciais em questões mais técnicas dos contenciosos.

Preparo das Instâncias Judiciais	FREQÜÊNCIA	%
discordo totalmente	40	8,0
discordo muito	110	22,1
discordo pouco	93	18,7
concordo pouco	106	21,3
concordo muito	123	24,7
concordo totalmente	26	5,2
T O T A L	498	100,00

Tabela 14 – Preparo das decisões judiciais em questões mais técnicas dos contenciosos.

Em seguida, querendo saber que tipo de solução poderia ser adotada para contornar o problema brasileiro, questionou-se se o simples aumento do número de Juízes e de Tribunais, tantos quantos necessários, seria um termo que por si só atenderia ao aumento da demanda judiciária em matéria fiscal. A opinião encontrada é dividida, i. e., 47,7% discordam (sendo que 33,6% discordam fortemente da proposição), em contraposição a 52,3% que concordam. A causa do resultado obtido é lógica, porque certamente o aumento do número de Juízes e de Tribunais constitui um de vários fatores que podem contribuir para a mitigação do problema (INTER-RELAÇÕES..., 2011, Tabela 27, p. 90).

Tabela 27: O simples aumento do número de Juízes e de Tribunais, tantos quantos necessários, é solução que por si só atende ao aumento da demanda judiciária em matéria fiscal.

O Aumento do Número de Juízes	FREQÜÊNCIA	%
discordo totalmente	80	16,1
discordo muito	87	17,5
discordo pouco	70	14,1
concordo pouco	122	24,5
concordo muito	106	21,3
concordo totalmente	33	6,6
T O T A L	498	100,00

Tabela 15 – O simples aumento do número de Juízes e de Tribunais, tantos quantos necessários, é solução que por si só atende ao aumento da demanda judiciária em matéria fiscal.

Grande parte dos respondentes (80,5%) concorda com a proposta de um sistema análogo ao da Justiça Eleitoral, pelo qual uma Justiça Fiscal Especializada, da primeira à

última instância, seria competente para realizar lançamento de tributos e para aplicar a lei tributária em geral (INTER-RELAÇÕES..., 2011, Tabela 30, p. 91-92).

Tabela 30: A proposta de um sistema análogo ao da Justiça Eleitoral (peculiaridade brasileira), com uma Justiça Fiscal Especializada.

Proposta de uma Justiça Especializada	FREQÜÊNCIA	%
discordo totalmente	35	7,1
discordo muito	22	4,5
discordo pouco	40	8,1
concordo pouco	112	22,7
concordo muito	182	36,8
concordo totalmente	103	20,9
T O T A L	494	100,00

Tabela 16 – A proposta de um sistema análogo ao da Justiça Eleitoral (peculiaridade brasileira), com uma Justiça Fiscal Especializada.

Nesse sentido, três de cada quatro respondentes (75,7%) concordam em assegurar à autoridade administrativa encarregada do lançamento o *status* e as garantias inerentes ao Judiciário (INTER-RELAÇÕES..., 2011, Tabela 31, p. 92).

Tabela 31: Assegurar à Autoridade Administrativa encarregada do lançamento o *status* e as garantias inerentes ao Judiciário.

Assegurar à Autoridade Administrativa	FREQÜÊNCIA	%
discordo totalmente	44	8,9
discordo muito	24	4,5
discordo pouco	52	10,5
concordo pouco	104	21,1
concordo muito	184	37,2
concordo totalmente	86	17,4
T O T A L	494	100,00

Tabela 17 – Assegurar à Autoridade Administrativa encarregada do lançamento o *status* e as garantias inerentes ao Judiciário.

De fato, a falta das garantias inerentes à Magistratura por parte dos Membros da Administração Tributária encarregados do julgamento de lides tributárias gera desconfiança na isenção da Administração Pública e aumenta a demanda judicial (68,6% de concordância), o que demonstra a irracionalidade do sistema hoje vigente (INTER-RELAÇÕES..., 2011, Tabela 32, p. 92-93).

Tabela32: Falta de confiança na isenção da Administração Pública é causa de aumento da demanda pelos serviços judiciários.

Falta de Confiança na Isenção da Administração Pública	FREQÜÊNCIA	%
discordo totalmente	36	7,2
discordo muito	58	11,5
discordo pouco	64	12,7
concordo pouco	91	18,1
concordo muito	147	29,2
concordo totalmente	107	21,3
T O T A L	503	100,00

Tabela 18 – Falta de confiança na isenção da Administração Pública é causa de aumento da demanda pelos serviços judiciários.

Relacionando os resultados referidos, é importante ressaltar que o percentual de 79,4% dos respondentes opinam que a desarticulação entre a Administração e o Judiciário é um dos principais fatores da crescente litigiosidade em matéria fiscal (INTER-RELAÇÕES..., 2011, Tabela 38, p. 95).

Tabela 38: Possíveis fatores da crescente litigiosidade em matéria fiscal: a desarticulação institucional entre Administração e Jurisdição em matéria fiscal entre nós.

A Desarticulação Institucional entre Administração e Jurisdição em Matéria Fiscal entre Nós	FREQÜÊNCIA	%
discordo totalmente	12	2,4
discordo muito	39	7,9
discordo pouco	51	10,3
concordo pouco	93	18,9
concordo muito	198	40,2
concordo totalmente	100	20,3
T O T A L	493	100,00

Tabela 19 – Possíveis fatores da crescente litigiosidade em matéria fiscal: a desarticulação institucional entre Administração e Jurisdição em matéria fiscal entre nós.

Ao responderem se as soluções encontradas por outros países poderiam subsidiar alternativas ao sistema de Duplicidade de Instâncias vigente (respeitando-se aspectos culturais do contexto brasileiro), quase a totalidade dos respondentes, *i. e.*, 84,7%, concorda com a assertiva (INTER-RELAÇÕES..., 2011, Tabela 33, p. 93).

Tabela 33: Soluções encontradas por outros países podem subsidiar alternativas ao sistema de Duplicidade de Instâncias (a Administrativa e a Judicial) vigente no Brasil.

Soluções em Outros Países	FREQÜÊNCIA	%
discordo totalmente	19	4,0
discordo muito	16	3,3
discordo pouco	38	7,9
concordo pouco	105	22,0
concordo muito	167	34,9
concordo totalmente	133	27,8
TOTAL	478	100,00

Tabela 20 – Soluções encontradas por outros países podem subsidiar alternativas ao sistema de Duplicidade de Instâncias (a Administrativa e a Judicial) vigente no Brasil.

A derradeira questão da Pesquisa visou a identificar a nota dos respondentes ao atual sistema caracterizado pela Duplicidade de Instâncias brasileira. Diante de tal indagação, a média de respostas dos entrevistados, levando-se em consideração uma escala de 0 (zero) a 10 (dez), sendo zero a pior nota e dez a melhor, foi de 5,83. A Figura 1 (INTER-RELAÇÕES..., 2011, Figura 12, p. 96), abaixo relacionada, demonstra, em sua base, a nota referendada pelos respondentes e, em seu eixo vertical, quantos desses atribuíram a respectiva nota.

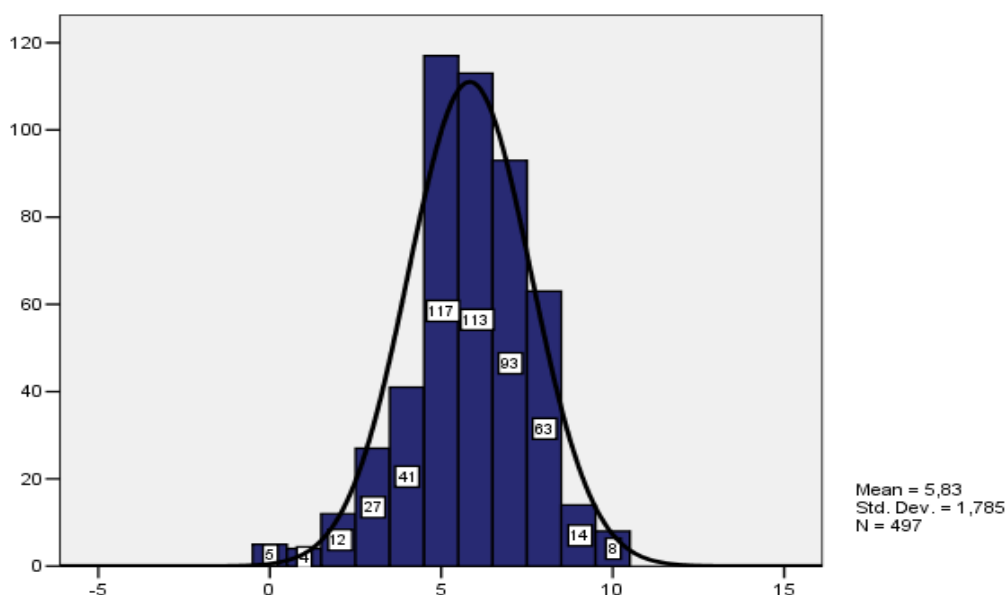


Figura 1 – Nota atribuída ao atual sistema caracterizado pela Duplicidade de Instâncias.

Por último, cabe destacar as taxas de confiança encontradas na Pesquisa. A representação das áreas de interesse da pesquisa (Estado Administrador, Estado Julgador, Cidadãos Contribuintes e Líderes da Sociedade), ou seja, a sua amostra, atingiu o nível de confiança de 95,57%¹⁸³. A representação pretendeu abranger todo o território nacional, valorizando as percepções de acordo com as áreas de atuação dos respondentes, mas também considerando as suas diferentes atividades funcionais. Desse modo, a seleção se baseou em critérios de acessibilidade, de conveniência e de presença, tendo em vista, principalmente, inexistirem dados exatos sobre a distribuição das populações dos grupos de interesse. A população entrevistada pode ser considerada infinita (pois é superior a 400 respondentes).

Quanto ao índice de confiabilidade das questões, o instrumento utilizado (Alfa de Cronbach) apresentou o índice de 0,834, em uma escala de 0 (zero) a 1 (um), sendo que um resultado superior a 0,7 é considerado bom, ou seja, as questões tratadas no estudo apresentaram boa confiabilidade, implicando que as perdas de respostas por parte dos respondentes não se tornaram expressivas¹⁸⁴. O percentual de 16,6% faltante à excelência pode ser explicado por erros aleatórios ao responder as questões, erros na indicação da resposta mais correta, na falta de compreensão das questões e outros motivos de mesma linha.

Com relação ao resultado final encontrado, verificou-se que a Pesquisa conseguiu explicar 59,9% de seu tema¹⁸⁵; contudo, o conjunto não conseguiu esclarecer toda a problemática, haja vista a existência de questões não abordadas. Diferentes aspectos que poderiam justificar os problemas advindos da Duplicidade de Instâncias não foram apresentados aos respondentes nos questionários tratados; nesse sentido, é possível citar os seguintes aspectos: a modernização do sistema de gerenciamento, o desenvolvimento de melhores sistemas tecnológicos de processamento de informações, a qualificação dos servidores da Administração Tributária, a qualificação das empresas no campo da Administração Tributária, a simplificação (ou a reforma) do sistema tributário, a mudança da cultura da Administração Tributária, a mudança dos Governos em relação a aspectos de éticos.

¹⁸³ INTER-RELAÇÕES entre o Processo Administrativo e o Judicial (em matéria fiscal) a partir da identificação de contenciosos cuja solução deveria ser tentada previamente na Esfera Administrativa. **Da Pesquisa Jus-Sociológica de Campo**. Relatório Final. Volume I. Rio Grande do Sul: UFRGS, Abril de 2011, p. 33-36.

¹⁸⁴ Ibid., p. 97.

¹⁸⁵ Ibid., p. 173-183.

4.2 A Demanda Jurisdicional nas Instâncias Administrativa e Judicial

O julgamento administrativo de conflitos tributários no âmbito Federal, como já evidenciado, começa nas Delegacias Regionais de Julgamento; essas são órgãos da Receita Federal, o que as subordina a suas respectivas Instruções Normativas e demais atos normativos. Portanto, é de clareza solar que questões concernentes a interpretações de atos normativos passarão (via recurso dos contribuintes) à análise do órgão de Segundo Grau da Instância Administrativa Julgadora, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que foi colocado fora da estrutura da Secretaria da Receita Federal (embora mantido na estrutura do Ministério da Fazenda pela Lei n.º 8.748/1993, arts. 3.º e 4.º) justamente para criar o caráter da imparcialidade nos PAF(s). No entanto, isso acaba por ocasionar crescentes demandas jurisdicionais, como evidenciado pelo Entrevistado n.º 10 da Pesquisa relacionada no Capítulo 6 deste ensaio.

[...] Só sobe o recurso de divergência para a Câmara Superior, aproximadamente 20% chega à Câmara Superior. Desta maneira, o CARF julga de 2.000 a 3.000 processos por mês nas Câmaras Baixas, chegando a 500 a 600 na Câmara Superior. Muitos Processos de matéria de Direito, principalmente decadência e prescrição de débito. Existem muitas decisões que são dadas no Judiciário, principalmente no STJ, que julga as Leis federais e são rediscutidas na esfera administrativa novamente. Isso não se aplica ao Contribuinte que perdeu, mas abre a possibilidade de discussão. (INTER-RELAÇÕES..., 2011, Entrevistado n.º 10, p. 60).

O mesmo Entrevistado (Membro da PFN), indicou que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais possuía um montante de 30.000 processos a serem julgados em 2008, quantidade que mais que dobrou em um curto prazo de dois anos (cerca de 70.000 processos)¹⁸⁶. Se as autoridades administrativas responsáveis pelo julgamento dos Contenciosos Administrativos tivessem as garantias inerentes aos membros do Poder Judiciário (mormente a inamovibilidade e a independência funcional) e não estivessem subordinados aos atos normativos infralegais, podendo afastá-los por ilegalidade quando esta

¹⁸⁶ INTER-RELAÇÕES entre o Processo Administrativo e o Judicial (em matéria fiscal) a partir da identificação de contenciosos cuja solução deveria ser tentada previamente na Esfera Administrativa. **Da Pesquisa Jus-Sociológica de Campo**. Relatório Final. Volume I. Rio Grande do Sul: UFRGS, Abril de 2011, Entrevistado n.º 10, p. 60.

fosse a posição dominante dos órgãos competentes para dar a última palavra em matéria de tributos, *todas as lides poderiam ser resolvidas na esfera administrativa*. Como bem salientou o Entrevistado 9 (na p. 47 da Pesquisa Qualitativa-Exploratória), a Duplicidade de Instâncias, Administrativa e Judicial, retira a liquidez da Execução Fiscal.

Em relação aos processos judiciais, promoveu-se uma totalização dos recursos envolvendo tributos federais efetuando-se uma pesquisa junto à Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 4ª Região, que é a responsável tanto pela interposição de recursos como pela defesa da Fazenda Nacional em matéria tributária junto à Região com o maior volume de julgamentos no país. O levantamento foi efetuado através de pesquisa pelo sistema *Light Base*, utilizado para o controle do trâmite processual interno na PRFN da 4ª Região.

Abaixo segue a planilha com os totais, ano a ano, de 2001 a 2010. Salienta-se que os dados referentes ao ano de 2010 foram totalizados de 1.º de Janeiro a 31 de Julho, referindo-se, portanto, a apenas sete meses.

Ano	N.º de Agravos de Instrumento dirigidos ao STJ e ao STF interpostos pela PRFN da 4.ª Região	N.º de Recursos Especiais Interpostos ou respondidos pela PRFN da 4.ª Região	N.º de Recursos Extraordinários interpostos ou respondidos pela PRFN da 4.ª Região	N.º de Recursos ao STJ e ao STF interpostos ou respondidos em matéria tributária
2001	839	2545	1563	4947
2002	958	7060	1783	9801
2003	983	10848	2371	14202
2004	1321	4546	1819	7686
2005	862	6446	2301	9609
2006	1018	5897	2572	9487
2007	1150	5516	4896	11562
2008	1214	8833	6198	16245
2009	1258	7400	2866	11524
2010	804	3908	1807	6519

Tabela 21 – Planilha *Light Base* 2001 a 2010 (Recursos Interpostos).

Nesse sentido, pode-se fazer uma comparação da planilha acima com o Relatório Estatístico do STJ de 2009¹⁸⁷, que nos permite traçar algumas conclusões interessantes. A

¹⁸⁷ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Relatório Estatístico do ano de 2009**. Brasília, Distrito Federal, 2009. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/Boletim/verpagina.asp?vPag=0&vSeq=140>>. Acesso em 28 de Novembro de 2010.

estatística do STJ (p. 16) informa que dos 292.103 Processos distribuídos em 2009, 75.600 foram Recursos Especiais, os quais, além de distribuídos, também foram recebidos, pois são oriundos de outros Tribunais, não tendo se originado no STJ. Estes 75.600 Recursos Especiais representam, portanto, cerca de 25,88% do total dos Processos distribuídos no STJ. Como o mesmo Relatório (p. 15) refere que 24,46% dos Processos foram distribuídos à Primeira Seção (a competente para as matérias relativas ao Direito Tributário e Administrativo), concluímos que foram distribuídos, aproximadamente, 19.570 Recursos Especiais à Primeira Seção.

A planilha transcrita acima do sistema *Light Base* relativo à movimentação processual oriunda da Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 4ª Região demonstra que, destes 19.570 Recursos Especiais, 7.400 são oriundos da 4ª Região e se referem a tributos federais.

Analisando-se os dados constantes da p. 13 do Relatório do STJ de 2009, e extraíndo-se os dados relativos aos cinco TRF(s), obtêm-se os seguintes dados: TRF da 1.ª Região possui 8.718 processos remetidos ao STJ; TRF da 2.ª Região, 9.521 processos; TRF da 3.ª Região, 11.069 processos; TRF da 4.ª Região, 30.187 processos; e TRF da 5.ª Região, 4.185 processos. O total dos cinco TRF(s) somam 63.680 Processos.

Desta forma, o TRF da 4ª Região e, por consequência, a PRFN da 4ª Região, respondem por 47,40% do total do volume originário dos cinco TRF(s) ao Supremo Tribunal de Justiça. Como a PRFN da 4ª Região tem cadastrado, em seu sistema de controle processual, o envio de 7.400 Recursos Especiais envolvendo tributos federais em 2009, sendo aquela responsável por 47,4% do total nacional, este seria de, aproximadamente, 15.600 Recursos Especiais envolvendo tributos federais, o que representa 79,71% dos 19.570 Recursos Especiais distribuídos à Primeira Seção em 2009.

Sendo assim, cerca de quatro quintos da demanda da 1ª Seção do STJ decorre da análise de recursos envolvendo tributos federais. Como boa parte do quinto restante se refere à análise da Legalidade (frente ao CTN e às demais normais federais aplicáveis, normalmente Leis Complementares, mas, excepcionalmente, Leis ordinárias, como a Lei 8.212/1991 e outras) de tributos estaduais e municipais – que poderiam ser solucionados previamente na esfera administrativa –, conclui-se que boa parte da sobrecarga a que está sujeito o Superior Tribunal de Justiça poderia ser resolvida caso o Processo Administrativo Fiscal recebesse tratamento jurídico adequado.

A situação no Supremo Tribunal Federal é análoga, como demonstra a planilha do sistema *Light Base* com os totais anuais de Recursos Extraordinários envolvendo tributos federais oriundos da 4ª Região, na qual foram interpostos 2.866 recursos extraordinários em 2009 e 6.198 em 2008.

Por fim, pode-se observar que, apesar da existência de flutuações anuais decorrentes de variações na Jurisprudência do STJ e do STF e de outros fatores (convocações de Juízes para o TRF, *e. g.*), o fato é que o total de recursos destinados ao STJ e ao STF, envolvendo tributos federais, mais do que dobrou nos últimos nove anos, saltando de 4.947 em 2001 para 11.524 em 2009, tendo atingido 16.245 em 2008.

Este aumento decorre da maior abrangência do Processo Administrativo Fiscal, que passou a ser utilizado para discutir a exclusão do parcelamento, as compensações, a inclusão no SIMPLES e outros temas além da tradicional constituição do crédito tributário, assim como já tratados no Capítulo 2.3.5 deste ensaio.

Como, na atual situação, toda e qualquer discussão administrativa dá origem a pelo menos um Processo Judicial (rediscutindo todo o mérito final da decisão), as discussões se eternizam e se multiplicam. Voltando à Pesquisa Qualitativa-Exploratória, na p. 46, o Entrevistado n. 9 (Ex-Secretário da Receita Federal) salientou que a duplicidade de instâncias gera a perda de liquidez da Execução Fiscal, o que já era relatado desde os tempos do Império por Viveiros de Castro. Este relata que o Primeiro Império teria tido vários problemas decorrentes da judicialização das questões fiscais entre 1822 e 1832, antes da adoção, pelo Império brasileiro, do Contencioso Administrativo em matéria fiscal (VIVEIROS DE CASTRO, 1914, p. 674).

Outro grande estudo que serve de base comprovar a ineficiência de no Execução Fiscal chama-se *Estudo sobre as Execuções Fiscais no Brasil*, elaborado pela Secretaria de Reforma do Judiciário, do Ministério da Justiça, em Agosto de 2007, coordenado pelo Centro Brasileiro de Estudos e Pesquisas Judiciais, presidido pelo Prof. Dr. Kazuo Watanabe. Essa Pesquisa permitiu verificar que, no Rio Grande do Sul, único Estado em que foi possível mensurar com precisão a duração do trâmite das Execuções Fiscais, o tempo médio gira ao redor de 1.176 dias, ou, aproximadamente, três anos e três meses. Os Embargos à Execução tiveram um tempo médio de trâmite de 399 dias¹⁸⁸.

¹⁸⁸ SECRETARIA DE REFORMA DO JUDICIÁRIO. **Estudo sobre as Execuções Fiscais no Brasil**. Brasília; São Paulo: Ministério da Justiça, 2007. p. 21. Disponível em <http://www.cebepej.org.br/pdf/execucoes_fiscais.pdf>. Acesso em 12 de Dezembro de 2010.

A Tabela 3.3, abaixo relacionada, do estudo acima referido aponta para um aumento médio anual, no número de Execuções Fiscais em tramitação, de aproximadamente 20%¹⁸⁹.

	Ano	Feitos EF distribuídos	Feitos EF finalizados	Saldo	Saldo/Estoque no início do ano (%)
SP(1)	2001	1.327.078	360.656	966.422	N/D
	2002	1.532.474	401.751	1.130.723	20,1
	2003	1.562.817	398.133	1.164.684	21,7
	2004	1.358.654	358.344	1.000.310	16,8
	2005	1.659.426	442.939	1.216.487	18,2
RJ(2)	2001	138.869	N/D	N/D	N/D
	2002	375.898	N.D	N/D	N/D
	2003	426.249	27.299	398.950	22,6
	2004	443.398	34.018	409.380	19,5
	2005	658.026	79.462	578.564	23,4
RS(3)	2001	74.219	6.184	68.035	N/D
	2002	127.703	21.604	106.099	34,6
	2003	150.468	40.507	109.961	26,6
	2004	103.187	67.401	35.786	6,8
	2005	144.223	69.523	74.700	13,4

Figura 2 – Saldo entre feitos de execução fiscal distribuídos e finalizados, Estados selecionados, últimos cinco anos.

Desta forma, o aumento no número de Execuções Fiscais em tramitação no País demonstra que, apesar de todos os esforços legislativos adotados para reduzir este montante e das novas posturas jurisprudenciais do STF e do STJ acima referidas – que levaram centenas de milhares de Execuções Fiscais à extinção pela prescrição –, continua a referida tendência de aumento anual de 20%, tendo sido compensados todos os esforços legislativos e as novas posições jurisprudenciais que causaram a redução de parte do passivo de Execuções Fiscais pela prescrição.

¹⁸⁹ SECRETARIA DE REFORMA DO JUDICIÁRIO. **Estudo sobre as Execuções Fiscais no Brasil**. Brasília; São Paulo: Ministério da Justiça, 2007. p. 29. Disponível em <http://www.cebepej.org.br/pdf/execucoes_fiscais.pdf>. Acesso em 12 de Dezembro de 2010.

A arrecadação pelo atual Sistema de Execução Fiscal é uma demonstração cabal de sua ineficiência e uma das principais causas da aposta crescente dos contribuintes na vantagem de não pagar os tributos no prazo.

O estudo do Ministério da Justiça demonstra que a arrecadação média com as Execuções Fiscais varia de um máximo de 1,17%, para as dívidas previdenciárias, que quase sempre constituem crime de omissão de recolhimento de contribuição previdenciária; de 0,78%, para as dívidas federais gerais; e de 0,77%, para as dívidas estaduais¹⁹⁰.

A própria Pesquisa da Secretaria da Reforma do Judiciário vinculada ao Ministério da Justiça já havia apontado, em agosto de 2007, como conclusão, a necessidade de acabar com a atual separação entre a Administração Tributária e a cobrança judicial dos créditos.

Mais de uma vez, os depoimentos colhidos sinalizaram no sentido da desjudicialização da cobrança da dívida ativa. Por desjudicialização da cobrança da dívida ativa entenda-se desviar a cobrança forçada de seu eixo atual, centrado no Poder Judiciário, para a esfera administrativa, dotando esta última de definitividade, em caso de a parte executada não apresentar resistência. Parcela significativa dos membros do Poder Judiciário foi enfática em afirmar que o grande número de execuções que não chega a ser ultimado por motivos variados (notadamente em virtude de não localização dos executados, de bens passíveis de penhora ou, ainda, de interessados nos bens penhorados levados à hasta pública) mobiliza inutilmente pessoas e recursos desse poder, que poderiam ser canalizados para outras atividades da prestação jurisdicional. Esta visão também foi compartilhada pelas procuradorias consultadas, chegando a se dizer que o processo judicial para a cobrança forçada da dívida, tal como se encontra hoje, é inviável. Com isso, propôs-se que as procuradorias sejam dotadas de poderes para levar a cabo a expropriação de bens de um devedor fiscal, caso ele não conteste o valor cobrado. (SECRETARIA DE REFORMA DO JUDICIÁRIO. **Estudo sobre as Execuções Fiscais no Brasil**. Brasília; São Paulo: Ministério da Justiça, 2007. p. 63).

Desta forma, o estudo das Execuções Fiscais em trâmite no País evidencia que estas, apesar dos reiterados esforços legislativos, jurisprudenciais e administrativos (tanto das

¹⁹⁰ SECRETARIA DE REFORMA DO JUDICIÁRIO. **Estudo sobre as Execuções Fiscais no Brasil**. Brasília; São Paulo: Ministério da Justiça, 2007. p. 43. Disponível em <http://www.cebepej.org.br/pdf/execucoes_fiscais.pdf>. Acesso em 12 de Dezembro de 2010.

Procuradorias e do Poder Judiciário como da Administração Tributária), permanecem extremamente lentas e ineficientes, além de estarem em crescente aumento numérico.

Sendo assim, é possível concluir que a Duplicidade de Instâncias tem caráter meramente protelatório, o que é corroborado pelo Estudo da Secretaria de Reforma do Judiciário sobre as Execuções Fiscais no Brasil, que indica ao intérprete um crescente descumprimento voluntário das normas tributárias, em face da ineficiência da Execução Fiscal. Ademais, 79,3% dos Entrevistados na Pesquisa Quantitativa-Descritiva (INTER-RELAÇÕES..., 2011, p. 85) asseguram que essa duplicidade enseja a protelação para o não-cumprimento das obrigações tributárias.

Em outras palavras, o número de Execuções Fiscais continua a aumentar, apesar dos vários esforços legislativos adotados para a sua redução, especialmente no âmbito federal (o arquivamento das Execuções Fiscais federais com valor inferior a R\$ 10.000,00 pelo art. 20 da Lei n.º 10.522/2002, conhecida como Lei CADIN, com a redação determinada pela Lei n.º 11.033/2004; a remissão fiscal federal dos débitos inferiores a R\$ 10.000,00 pelo art. 14 da MP 449/2008, convertida na Lei n.º 11.910/2009; várias oportunidades para o contribuinte parcelar o seu débito em um número bastante significativo de parcelas, evitando o ajuizamento da execução – REFIS, PAES, PAEX, Simples Nacional, *e. g.*).

Após a edição, pelo Supremo Tribunal Federal, da Súmula Vinculante n. 8, em 20 de junho de 2008, os Tribunais passaram a analisar o seu passivo de Execuções Fiscais, buscando extinguir aquelas que foram atingidas pela prescrição, quer intercorrente, quer originária. Em todo o território nacional, nas três esferas, a saber, municipal, estadual e federal, houve um significativo esforço de redução do passivo representado pelas Execuções Fiscais paralisadas há muito tempo, pelo reconhecimento da prescrição intercorrente, pelo § 4º do art. 40 da LEF, incluído pela Lei n.º 11.051/2004.

A consolidação, pelo STJ, da prescrição quinquenal para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, ao estabelecer a última data entre a entrega da declaração e o vencimento do tributo como termo *a quo* e ao acabar definitivamente com a antiga tese dos *cinco mais cinco* (cinco anos de prazo decadencial para a homologação do lançamento, somados a outros cinco anos de prazo prescricional), levou centenas de milhares de Execuções Fiscais à extinção pela prescrição. Mas, apesar de todos estes esforços legislativos e mudanças jurisprudenciais, o número de Execuções Fiscais continua a aumentar. E os motivos para isso são muitos, servindo de exemplos (I) as novas possibilidades de discussão administrativa da forma de exclusão de parcelamentos, de impugnações e de recursos

administrativos, às vezes associados a processos judiciais, principalmente mandatos de segurança, discutindo etapas de um processo administrativo (forma de intimação, tempo de trâmite do processo administrativo, recebimento de recursos administrativos, efeitos do recebimento destes recursos, e. g.); (II) formas variadas de compensação, exigências jurisprudenciais de que o crédito objeto de compensação, geralmente desprovido de liquidez e de certeza, seja analisado minuciosamente, mesmo que a Receita Federal possa averiguar a sua iliquidez ou mesmo a inexistência ou a falsidade sem uma perícia detalhada, para a qual não tem pessoal suficiente. Só esses fatores, aliados à lentidão e à ineficiência da Execução Fiscal, que arrecada uma parcela muito reduzida dos valores executados, fazem com que o contribuinte brasileiro passe a apostar, com cada vez maior frequência, na vantagem de não pagar o tributo no prazo devido.

5 O IMBRICAMENTO DAS CONSTATAÇÕES EMPÍRICAS COM A DOUTRINA

Parece ser uma tradição brasileira que a compreensão e a análise do direito se limitem ao estudo das normas jurídicas, desprezando os indispensáveis fatos da realidade. Para ir de encontro a este modelo imposto, se apresentou com este ensaio um amplo estudo produzido pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul, patrocinado pelo Conselho Nacional de Justiça, visando a identificar a realidade em que se insere a prática processual administrativa e judicial tributária no país. O trabalho descrito retira a discussão do tema de seu isolamento doutrinário, permitindo que novas conclusões daí possam surgir. A desproposita morosidade identificada nessas duas esferas (Administrativa e Judicial) e a litigiosidade crescente em matéria tributária promovem a todos os participantes da pesquisa – bem como a todos os seus intérpretes – a percepção da irracionalidade do atual sistema jurisdicional brasileiro, sendo inflexivelmente necessária a determinação de feitos para alterar esta realidade.

Adiante, não obstante os dados estatísticos, explanar-se-ão os principais motivos que levam os operadores jurídicos (advogados, juízes e acadêmicos) atuais a não compreender a Instância Administrativa como instituição efetivamente capaz de assegurar os direitos de seus administrados, o que faz com que estes organismos não adquiram o necessário caráter jurisdicional para sua mais acertada função institucional.

[...] diferenças entre a decisão administrativa e a judicial decorrem do tratamento conferido pelo Direito Positivo, e não da natureza ou do conteúdo da decisão. Exame mais detalhado, e desprovido de preconceitos, quanto ao exercício das atividades administrativas e judiciais nos leva à conclusão de que a jurisdição e administração não são atividades de natureza tão distinta quanto se costuma apresentar. (FURTADO, 2010, p. 1148-1149).

A Instância Administrativa como *jurisdição* privilegiada da Administração é reflexão de Dicey¹⁹¹, constitucionalista inglês contrário à posição do *Contencioso Administrativo* Francês. Entretanto, na Inglaterra, é o administrador quem decide determinadas matérias, os juízes, mesmo que tenham o poder de examinar atos administrativos, nem sempre têm o conhecimento especial da Administração e, por conseguinte, não podem exercer, com o devido conhecimento de causa, sua competência jurisdicional. Essas arguições, ainda hoje,

¹⁹¹ Para a completa citação do autor, atentar para: DICEY, Albert Venn *apud* MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 31.ª Ed., São Paulo: Malheiros, 2005. p. 535.

subsistem, desenvolvendo que na Instância Administrativa Julgadora, a Administração é julgada pelos seus próprios juízes, o que equivale dizer, em causa própria.

Haveria razão neste pensamento se a Instância Administrativa ainda atuasse, como na sua época revolucionária, sob o sistema do Administrador-Juiz ou, mais rigorosamente, do Ministro-Juiz, isto é, por meio de um julgador pertencente à Administração ativa. Contudo, atualmente o julgador é independente do corpo da Administração, sua ligação reduziu-se ao conhecimento da matéria administrativa e sua autonomia jurisdicional em nada derroga o exercício do Poder Judiciário. O juiz judiciário possui competência de atribuição em Direito Privado, e o juiz administrativo a possui em Direito Administrativo.

Não procede a acusação de a Administração julgar em causa própria. Sua prerrogativa é assegurar o princípio de legalidade administrativa e proteger os próprios administrados contra o arbítrio do administrador com eficaz e célere remédio de restauração da legalidade não atingida. Ao invés de uma *jurisdição* privilegiada, as Instâncias Administrativas Julgadoras objetivam a legalidade, pressuposto da garantia concreta da responsabilidade administrativa da própria Administração em caso de procedimentos irregulares. Quem fere a legalidade deve restaurá-la. Não há necessidade que uma questão de ordem pública tenha de ser revista por outro Poder. A Administração, como atividade executória do Poder Executivo, não poderia sofrer ingerência da função judicial que incumbe ao Poder Judiciário (nenhum dos Poderes tem de ser perturbado pelo exercício das funções de outros). É esse relacionamento de autonomia funcional recíproca que responde pela instituição dos órgãos julgadores administrativos.

5.1 A Atual Definição de Jurisdição

A temática deste ensaio, como evidenciado ao longo do trabalho, concerne à Duplicidade de Instâncias (Administrativa e Judicial) existente nas relações de Direito Tributário. Utiliza-se o termo “Duplicidade” porque, no país, a Instância Administrativa e a Jurisdição do Poder Judiciário podem exercer as mesmas funções jurisdicionais sobre um mesmo processo; não escapam da análise dos juízes judiciais qualquer questão a eles lançada, mesmo aquelas já discutidas e decididas na esfera administrativa (Princípio da Inafastabilidade do Controle Judicial).

Todavia, por que se falar em Instância e não em Jurisdição Administrativa? A resposta, para a maioria da doutrina brasileira, é porque somente o Poder Judiciário possui Jurisdição, sendo essa definida por um conceito enraizado, seguido como um axioma que, a seguir, se passa a detalhar.

5.1.1 A Substitutividade Imparcial

A Jurisdição é um poder atribuído a um terceiro. Essa sentença é atribuída a G. Chiovenda que, citado por L. G. Marinoni (2008, p. 35), confirma que a Jurisdição consiste na “[...] substituição definitiva e obrigatória da atividade intelectual não só das partes, mas de todos os cidadãos, pela atividade intelectual do juiz [...]”, ao afirmar a vontade concreta da lei aos litigantes. Ou seja, o julgador substitui as partes na solução de um conflito; “[...] a atividade jurisdicional [...] se substitui à vontade das partes, impedidas que estão de exercer seus direitos coativamente pelas próprias mãos” (GRECO, 2010, p. 56); é o meio através do qual exprime o Estado a sua autoridade.

1. Ressalta, antes de tudo, que no processo civil se desenvolve uma atividade de órgãos públicos destinada ao exercício duma função estatal. Num ordenamento jurídico, se irrompe contenda entre dois indivíduos acerca

da atribuição de um bem da vida, não se admite que os litigantes provejam com suas próprias forças a dirimi-la. (CHIOVENDA, 2002, Vol. I, p. 56).

Note-se que a Instância Administrativa Julgadora, nos mesmos moldes do Poder Judiciário, também é terceiro que, sob sua técnica e especializada análise, decidirá a proposição a ela submetida. Contudo, não só isso, essas Instituições ainda detém a característica da "terzietà" (CAPPELLETTI, 1961. Vol. 3. p. 37 et seq. apud CARNEIRO, 2002, p.23), ou seja, a imparcialidade, o desinteresse pessoal na relação jurídica.

É evidente que a característica da substitutividade imparcial não constitui nota distintiva da Jurisdição, pois como se dizer existente a parcialidade nas decisões dos Tribunais de Contas ou nos Tribunais e Conselhos Administrativos Tributários no Brasil? As Cortes de Contas são inclusive citadas nas Constituições de cada Estado e na da Federação. Todas essas instituições são compostas por membros altamente qualificados, com anos de prática e conhecimentos acumulados e muitos também escolhidos via concurso público; esses certamente não defenderão por absoluto os interesses da Administração, mas sim prezarão pela legalidade dos atos praticados.

Nesse sentido, se transcreve o resultado de uma pesquisa de opinião, encomendada pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul – doravante TCE-RS, expondo a percepção de seus jurisdicionados e de outras lideranças da sociedade civil quanto às decisões tomadas por aquela Corte.

Para a grande maioria dos jurisdicionados e líderes da sociedade civil entrevistados, as decisões tomadas pelo Pleno **do TCE-RS** são corretas uma vez que estão alicerçadas em três pontos chave: a legalidade, a metodologia das análises e a lisura do quadro funcional (auditores e conselheiros). (PERCEPÇÃO..., 2011, p. 64, grifo nosso).

A pesquisa realizada é um verdadeiro Índice de Confiabilidade deste Tribunal Administrativo, que será mais bem analisado no Capítulo 4.3, em conjunto aos outros principais Tribunais e Conselhos Administrativos Tributários existentes do país.

5.1.2 A Ordem Processual Prescrita

No Brasil (ou em qualquer outra nação democrática) não há jurisdição instantânea; o Devido Processo Legal garante os procedimentos processuais a fim de que possam ser efetivados os accertamentos das relações de direito e de fatos controvertidos ou conflituosos entre os envolvidos, por meio da moderna e inafastável estrutura normativa e dialética do processo¹⁹². A Jurisdição é um poder atribuído mediante um processo (há um rito a ser seguido, há uma relação jurídica processual).

No processo, aos sujeitos que dele participam são atribuídos poderes, faculdades, deveres, sujeição e ônus, numa forma dinâmica, isto é, num suceder de atos que tendem para o ato-fim, a sentença, na qual o juiz aplica o direito. Os conjuntos de normas e princípios que regulam toda essa atividade é o direito processual. Este é autônomo em relação ao direito material que tem por fim realizar, mas é instrumental porque existe para essa finalidade. (GRECO, 2010, p. 59).

O objetivo traçado por uma ordem processual é senão a de dar agilidade à prestação da justiça, definindo regras claras para os procedimentos que envolvem a efetivação dos atos processuais. Todos os serviços, atos e termos realizados pelas Instâncias Julgadoras ou pelo Poder Judiciário e seus serventuários, pelas partes e seus procuradores são considerados procedimentos processuais.

[...] Jurisdição é a função do poder estatal que visa a fazer com que tanto as normas positivadas como os princípios jurídicos implícitos, destinados a pautar circunstâncias indeterminadas e abstratas ou a servir de norte para a regulação dessas, sejam aplicados às relações concretas que venham a ser encaminhadas à apreciação de órgãos imparciais encarregados de julgá-las. (MEDEIROS, 2009, p. 90).

Nesse sentido advieram outras seguranças, como o Contraditório, a Ampla Defesa (que inclui o direito ao duplo grau de Jurisdição e a indispensabilidade da presença do advogado ou defensor público), a Isonomia Processual, a Inafastabilidade da Prestação Jurisdicional, o Juízo Natural, o Direito de Ação, a Fundamentação das Decisões e a Razoável

¹⁹² Nesse sentido, ver: DIAS, Ronaldo Bretas Carvalho. **Processo Civil Reformado**. 1ª Ed., São Paulo: Del Rey, 2007. p. 219.

Duração do Processo. Todos são princípios que são (ou poderiam ser) seguidos tanto pelo Judiciário, quanto pelas Instâncias Administrativas Julgadoras; e todos regimentos internos dessas Instituições dedicam espaço aos procedimentos processuais a serem seguidos para alcançar o *Due Process of Law*.

5.1.3 A Capacidade de Reconhecimento e de Efetivação dos Direitos Protegidos

A Jurisdição deve ser capaz de reconhecer, efetivar e preservar os interesses legalmente protegidos; "[...] a função jurisdicional se exercita com o único fim de assegurar o respeito ao direito objetivo. O juiz, por conseguinte, é portador de um interesse público na observância da lei" (MICHELI, 1970. Vol. I, p. 7 apud SILVA, O., 2005, p. 28), já "[...] o administrador, quando cumpre e realiza o direito objetivo, tem posição similar à de qualquer particular" (SILVA, O., 2005, p. 28); a função do administrador é a de perseguir o bem comum.

No entanto, é comum à Instância Administrativa Julgadora essa característica encontrada na Jurisdição Comum. As decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, *e. g.*, podem reconhecer o direito dos contribuintes em compensar determinados impostos com outros, tendo como fundamentação basilar a lei. O CARF, dessa maneira, toma medidas que asseguram a efetivação do direito nesses casos concretos.

5.1.4 As Situações Jurídicas Concretamente Deduzidas

O juiz sempre é chamado para resolver uma situação concreta; ele não é chamado para dar opinião. Juiz é chamado para resolver o caso concreto, o que também é uma marca da jurisdição. O juiz quando decide, resolve um problema, diferentemente do legislador que pensa abstratamente.

Além de ser um poder estatal, a jurisdição é também um dever do Estado, não podendo este se furtar a exercê-la sempre que alguém – pessoa física ou jurídica ou entes não-personalizados, mas dotados de legitimação processual – deduzir em juízo uma demanda, pedindo-lhe solução para ela. (ALVIM, 2008, p. 11).

Qualquer processo tem de servir para a resolução de situações concretas. Vale dizer que o juiz decide topicamente, sempre em um caso (pensamento tópico). Essa situação concretamente deduzida costuma ser uma lide, ou seja, o conflito, que normalmente é o que se leva ao juiz a resolver (mas nem sempre). Contudo, sempre será uma situação jurídica concreta (pedido de alteração de nome, *e. g.*).

Mesmo nos processos objetivos de controle de constitucionalidade, há uma situação concreta, embora não relacionada a qualquer direito individual, submetida à apreciação do STF, em que se discute a constitucionalidade ou inconstitucionalidade de algum específico ato normativo. (DIDIER, 2010, Vol. 1, p. 75).

Quando o Supremo Tribunal Federal julga uma Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI, na verdade, julga se uma lei é ou não é inconstitucional. Isso é um problema concreto, porém não será um conflito concreto. Não existe atuação jurisdicional sem problema específico.

5.1.5 A Imperatividade e a Criatividade

A Jurisdição é império, não é conselho ou análise. "Historicamente, a *jurisdictio* foi exatamente a manifestação do *imperium* (ou seja, do poder de mandato atribuído ao magistrado superior romano) que consistia em fixar regras jurídicas e que se distinguia, tanto do poder militar, quanto da *coercitio*" (CARNELUTTI, 2000, p. 223). É senão uma ordem e um ato de poder; entretanto, apesar da Jurisdição hoje ser monopólio do Estado, outras Instituições podem sim exercê-la; o Estado pode reconhecer algum tipo de Jurisdição privada (*e. g.*, arbitragem; Tribunais Administrativos de Recursos Fiscais, agências reguladoras).

A Jurisdição também é uma atividade criativa, pois, ao julgar, o juiz cria e inova o ordenamento jurídico. O julgador parte da lei para compor a norma jurídica que solucionará o caso em concreto; cria-se a norma da situação concretamente deduzida, depois de interpretar a lei. "A jurisdição é função criativa: cria-se a norma jurídica do caso concreto, bem como se cria, muitas vezes, a própria regra abstrata que deve regular o caso concreto" (DIDIER, 2010, Vol. 1, p. 70). A Jurisdição não declara simplesmente os direitos, a Jurisdição constrói a partir dos parâmetros dados pelo legislador e outras fontes.

5.1.6 As Decisões Insuscetíveis de Controle Externo

A decisão jurisdicional não pode ser controlada por nenhum outro Poder. Não pode haver uma lei que viole uma decisão jurisdicional e é a única insuscetível de controle externo. Do contrário, o Judiciário pode controlar uma lei ou um ato legislativo ou administrativo.

Essa e a próxima características da Jurisdição são as únicas que não se vislumbram nos tribunais administrativos do país, pois como sabe, as decisões dessas Cortes podem ser reanalisadas no Poder Judiciário. Servem de exemplo as decisões dos Tribunais de Contas sobre as inativações de pessoal que a qualquer tempo podem ser revistas pela Justiça. Um exemplo clássico e fácil de ser compreendido é o do Art. 37, Inciso IX, da CRFB/88, que estabelece que somente por lei haverá casos de contratação por tempo determinado para atender a necessidade temporária de excepcional interesse público. O TCE-RS, em processo de auditoria de admissão¹⁹³, entendeu pela negativa de registro do ato admissional do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul – TJ-RS, haja vista o mesmo não ter atendido ao requisito constitucional do certame público. No entanto, impetrado mandado de segurança pelo interessado (processo n.º 70023692056), o TJ-RS, em Acórdão de 28 de Setembro 2009, decidiu o seguinte:

3. Prescrição e decadência administrativa. Segurança da relações jurídicas. Mesmo considerando a eventual irregularidade da contratação, ao arrepio da norma constitucional – art. 37, IX –, não se pode olvidar da

¹⁹³ Ver: BRASIL. Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul. **Processo n.º 2706-0200/98-9**. 2ª Câmara Especial, Rel. Cons. Subs. Cesar Santolim, 2004.

aplicação dos institutos da prescrição ou decadência administrativa, em nome da segurança jurídica. Abrandamento da incidência da súmula nº 473 do Supremo Tribunal Federal, sendo, cada vez mais, constante a preocupação em garantir a estabilidade das relações interpessoais, especialmente no tratamento do indivíduo com o Estado. Parece, atualmente, certo dizer que a imprescritibilidade dos atos administrativos nulos é exceção, porque a prescrição é princípio de ordem pública, que consulta aos interesses da coletividade, eis que preserva a mencionada segurança jurídica. Nesse sentido, a recente Lei Federal, de nº 9.784/99, que dispõe, naquele âmbito, sobre a prerrogativa administrativa de anular os seus atos, que decairia no prazo de cinco anos, salvo a comprovação de má-fé, do que não se cogita no caso presente. (BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. **Processo n.º 70023692056**. Tribunal Pleno, Rel. Des. Jose Aquino Flores de Camargo, 2009).

Assim, pelo exemplo acima descrito, já se evidencia o tênue caráter decisório dos tribunais administrativos do país (decisões tomadas sem definitividade). Mesmo seguindo a lei, passando por apreciação de sete conselheiros, com no mínimo dez anos de experiência nas matérias administrativas, o decidido por essas Cortes deixa de ser efetivamente apreciado e considerado.

5.1.7 A Coisa Julgada Material

A Coisa Julgada é uma estabilidade exclusiva da decisão jurisdicional. A Coisa Julgada é uma estabilidade tal que a própria Jurisdição não pode reformá-la.

O mais elevado grau de imutabilidade a futuros questionamentos, outorgado pela ordem jurídica, é a autoridade da coisa julgada material, que se restringe às sentenças de mérito (CPC, arts. 467, 468 - supra, n. 480 e infra, nn. 897 e 952 ss.). A própria Constituição a assegura (art. 5º, inc. XXXVI), primeiramente como afirmação do poder estatal, não admitindo que os atos de exercício de um poder que é soberano por natureza possam ser depois questionados por quem quer que seja. [...]. Nem outros órgãos

estatais, nem o legislador ou mesmo nenhum juiz, de qualquer grau de jurisdição, poderá rever os efeitos de uma sentença coberta pela coisa julgada e com isso alterar a situação concretamente declarada ou determinada por ela (CPC, art. 267, inc. V, e art. 301, inc. VI). (DINAMARCO, 2005, p. 334).

Essa é também uma característica que falta às decisões das Instâncias Administrativas Julgadoras brasileiras. Suas decisões podem ser revistas e alteradas a qualquer tempo pelo Órgão Jurisdicional; uma decisão administrativa tomada há muito pode ser reformada pelo Poder Judiciário.

5.1.8 A Caracterização Reunida

Dividido e explanado o conceito deste capítulo, cabe reuni-lo em um só parágrafo para melhor compreender sua aplicação neste estudo; é o que segue: A Jurisdição é um poder atribuído a um terceiro imparcial que mediante um processo é capaz de reconhecer, efetivar e preservar os interesses legalmente protegidos advindos de situações jurídicas concretamente deduzidas. É senão uma ordem e um ato de poder que também é função criativa, pois também é do caso concreto que se cria a norma jurídica. A decisão jurisdicional é insuscetível de controle externo e possui estabilidade tal que até mesmo a própria Jurisdição não pode reformá-la (Coisa Julgada Material).

Jurisdição é [...] a função atribuída a terceiro imparcial (a) de realizar o Direito de modo imperativo (b) e criativo (c), reconhecendo/efetivando/protegendo situações jurídicas (d) concretamente deduzidas (e), em decisão insuscetível de controle externo (f) e com aptidão para tornar-se indiscutível (g). (DIDIER, 2010, Vol. 1, p. 67, grifo nosso).

Assim, tomando este conceito por axioma, a Instância Administrativa Julgadora não pode ser chamada de Jurisdição, pois lhe falta as duas últimas características para aderir a suas decisões a da Definitividade. Os Tribunais Administrativos, portanto, são hoje

enquadrados como "substitutivos da jurisdição" ou "equivalentes jurisdicionais"¹⁹⁴. Entretanto, é de clareza solar o fato de que ambas esferas (Judicial e a Administrativa) buscam aplicar a Lei aos casos concretos; não há diferença essencial entre essas Instâncias. Nesse sentido, Georg Jellinek assegura o seguinte:

No hay, ni puede dar-se, um signo general que separe la justicia de la administración. Por eso, aún hoy, todos los teorizadores se contentan con afirmar que esta oposición se ha formado históricamente, y que corresponde a la justicia lo que como tal se ha ido considerando en la evolución de la historia. La evolución moderna de la jurisdicción administrativa, así como las profundas investigaciones doctrinales acerca de la naturaleza de la jurisdicción y de la administración, muestran que la distinción entre la justicia y administración es cada vez más formalista, esto es, que se trata de categorías que hay que referir a los fenómenos exteriores de las autoridades que las ejecutan, las cuales no pueden aclarar las diferencias de las funciones del Estado que alcanzan en ellas su expresión. (JELLINEK , 2004, p. 148).

Marinoni e Mitidiero, em CPC comentado, conceituam Jurisdição como “[...] o poder do Estado de aplicar e realizar o Direito de maneira autoritativa com irreversibilidade externa de seus provimentos [...]” (MARINONI; MITIDIERO, 2008, p. 95). Ora, como a coisa julgada é a eficácia que torna imutável a decisão (conforme o Art. 467 do CPC), aquela é atingida apenas pelas decisões do Poder Judiciário em face de nossa atual interpretação da cláusula da Inafastabilidade do Controle Judicial e da Unicidade do Judiciário.

Por sua vez, Ernane Fidélis dos Santos define Jurisdição como “[...] o poder-dever do Estado de compor os litígios, de dar efetivação ao que já se considera direito, devidamente acertado, e de prestar cautela aos processos em andamento ou a se instaurarem, para que não percam sua finalidade prática [...]” (SANTOS, 2006, Vol. 1, p. 9 apud WAGNER JUNIOR, 2008, p. 28). Vale referir que a exposição se encaixa perfeitamente no conceito de Jurisdição Administrativa, mesmo que a definição brasileira atual de Jurisdição afaste seu conceito administrativo. No entanto, buscará a presente exposição expor fundamentos que minimizem a diferença fundamental entre Jurisdição Judicial e Jurisdição Administrativa, porque ambas compreendem a aplicação do Direito, respeitando todas garantias do Direito Constitucional e do Direito Legal.

¹⁹⁴ Ver: CARNEIRO, Athon Gusmão. **Jurisdição e Competência**. 12.^a Ed., Rev. e Atual. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 47, ao utilizar a expressão de LOPES DA COSTA, Alfredo de Araújo. **Direito Processual Civil Brasileiro**, Vol. I. Verbs. 39, 40 e 41 e de CARNELUTTI, Francesco. **Sistema de Derecho Procesal Civil**. Trad. Esp., Vol. I, Verb. 43, respectivamente.

5.2 O Princípio da Inafastabilidade do Controle Judicial

A primeira Constituição brasileira a consagrar o princípio de que “a Lei não poderá excluir da apreciação do Poder Judicial qualquer lesão de direito individual” foi a Constituição de 1946 (Art. 141, § 4º). Ressalta-se que o primaz conteúdo da cláusula da Inafastabilidade do Controle Judicial era entendido como o controle posterior à formação da Coisa Julgada Formal Administrativa¹⁹⁵. O princípio também é encontrado, com primazia em sua redação, na Constituição de Weimar, dispondo que “ninguém poderá ser subtraído do seu juízo legal” (MAXIMILIANO, 1948, p. 61).

A sua compreensão parece ser bastante simples, o princípio visa a impedir que uma disposição legislativa ou regulamentar exclua a defesa de interesses da competência do Poder Judiciário. Entretanto, sendo o Artigo constitucional apenas cópia paralela traduzida de outras legislações estrangeiras, se perde o real significado que o mesmo buscava garantir. Na realidade, a origem do postulado normativo visava assegurar que ninguém seria defeso por lei a defender-se em uma Instância Jurisdicional, com todas as seguranças do Devido Processo Legal. Seria o direito constitucional à defesa, assim, comparativamente, o direito de petição (CRFB/88, Art. 5º, Inciso XXXIV, Alínea "A"). De nítida inspiração norte-americana, esse princípio estaria mais desenvolvido pela jurisprudência daquele país. A doutrina estaria deduzida de seu sistema político e de seu regime judicial instituído.

Atualmente, o escopo é impedir que uma norma ordinária, um ato de Governo ou da Administração se torne insuscetível de revisão pelo Poder Judiciário em contraponto a um direito individual. Em paralelo, ao comentar a Constituição de 1946, refere Carlos Maximiliano, citando Gerhard Anshuetz (em *Die Verfassung des Deutschen Reichs*, 10ª Ed., Comentário 4º ao Art. 105):

Não pode uma disposição legislativa ou regulamentar excluir da **competência** de um pretório interesses ou pessoas, sem estabelecer outro que processe e julgue o mesmo caso ou indivíduo. Também se não admite que uma norma ordinária declare insuscetível de revisão, pelo Poder Judiciário, um ato de Governo ou Administração, no ponto que em que diga respeito a direito individual ou se contraponha ao mesmo. As atribuições

¹⁹⁵ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n.º 1 de 1969**. Tomo 5. 2.ª Ed. Revista. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971, p. 106.

chamadas discricionárias do Executivo, ou do Congresso, mantêm-se e acatam-se, porém quando não firam interesses legítimos de particulares. (MAXIMILIANO, 1948, p. 61, grifo nosso, português atual).

O princípio constante do § 4º do Art. 141 da Constituição de 1946 seria uma expressão do Estado de Direito, contrapondo-se ao Estado ditatorial de 1937 a 1946, que teria retirado da esfera da apreciação judicial uma série de atos. Entendia-se que a garantia estava implícita nos ordenamentos constitucionais anteriores, tendo sido redigida de modo expreso pelo Constituinte de 1946 em face dos acontecimentos do Estado Novo.

A discricção e o arbítrio da Administração se desenvolveriam dentro do quadro da conveniência e da oportunidade bem como de considerações técnicas, desde que não atingissem direitos individuais. O preceito em exame tornou, nula e não-executável, toda disposição legal excludente do pronunciamento jurisdicional, certas e determinadas situações jurídicas, mas somente aquelas que envolvessem a proteção dos direitos individuais. Portanto, embora se julguem válidas as cláusulas que reservam à Administração algumas prerrogativas, estas seriam apenas aquelas específicas e peculiares aos atos administrativos no Direito brasileiro¹⁹⁶.

Não mais se refletia sobre os limites entre as competências administrativas e judiciais, ou sobre a questão da dupla apreciação (administrativa e judicial) dos atos emanados. Limitou-se a indicar que a Separação de Poderes protegeria o exercício "[...] assegurado de acordo com a índole peculiar a cada um [...]", entendendo que "[...] nestes termos serão legítimas as restrições à intervenção do Poder Judiciário" (CAVALCANTI, 1964, p. 75-76).

Themístocles Brandão Cavalcanti, mesmo após considerar a existência de um campo para a discricionariiedade administrativa, salienta que a questão se tornaria mais complexa quando os atos se avizinham de questões políticas, concluindo que "mesmo os atos políticos em sua natureza, podem ser corrigidos pelo Poder Judiciário naquilo que possa atingir, em seus efeitos, direitos individuais; será menos o ato em si que os efeitos os atingidos pelo exame judicial" (CAVALCANTI, op. cit., loc. cit.).

José Duarte, ao falar sobre a redação original do então Inciso IV, posteriormente convertido no § 4º do Art. 141 da Constituição de 1946, ressalta que "[...] nenhum assunto relativo a direito poderia ser excluído do conhecimento do Poder Judiciário" (DUARTE, 1947, p. 16). Hermes Lima propôs a supressão da garantia, por entendê-la desnecessária,

¹⁹⁶ Nesse sentido, ver: (CAVALCANTI, 1964, p. 74-75).

objetando Mário Masagão. Este último estaria ignorando a realidade dos 15 anos anteriores à Constituinte, nos quais o Governo teria expedido Decretos-Leis, impedindo que o Judiciário apreciasse várias questões. Masagão declara que "[...] se não houvesse uma garantia constitucional, a Lei poderia estabelecer a restrição ao princípio de que o Poder Judiciário tutela todos os direitos quando invocados pelos meios competentes" (Ibid., p. 17). Aliomar Baleeiro frisa que o dispositivo da inafastabilidade seria necessário, embora esse parecesse implícito no mecanismo da Constituição. Sobre isso, o autor expõe o seguinte:

Ora, tudo isto [**hipóteses de afastamento do controle judicial**] contravém o nosso regime, de controle do Judiciário, característica dos países que copiam o sistema norte-americano presidencial. Para evitar esta impregnação do espírito do Direito Administrativo e do contencioso administrativo importado dos Países europeus, não há prejuízo em deixar expresso o que se contém no inciso. (BALEEIRO apud DUARTE, 1947, p. 18, grifo nosso).

No entanto, Pontes de Miranda relata a verdadeira razão da inclusão de tal disposição no Texto Constitucional de 1946; a seguir o excerto:

O art. 141, § 4º, da Constituição de 1946, em sua explicitude, que seria, politicamente, supérflua em 1891 e 1934 (a despeito de 1930-1934), pôs claro que acabara o regime de 1937 a 1946 e cortou qualquer tendência dos legisladores eleitos depois de 1945 para se substituírem aos legisladores encomendados de 1937-1946. (PONTES DE MIRANDA, 1971, p. 105).

Historicamente, vale ressaltar que, após a ditadura do Estado Novo, o povo brasileiro temia o retorno de um regime em que os direitos individuais fossem cerceados e tinha restrições a uma Administração Federal nomeada, em sua maioria, por Getúlio Vargas. O Poder Judiciário, que havia sido mantido por Getúlio, embora com várias limitações, mesmo durante o Estado Novo, era reconhecido como uma salvaguarda do Direito.

A Constituição de 1937, em seu Art. 94, vedava ao Judiciário o conhecimento de questões exclusivamente políticas. Embora haja vários paralelos no mundo democrático contemporâneo (acima de tudo nos Estados Unidos) em que o Judiciário não pode conhecer de questões eminentemente políticas ou administrativas (o mérito administrativo, *e. g.*). O fato é que, durante o Estado Novo, a abrangência das assim denominadas questões exclusivamente políticas foi exagerada. Como se sabe, durante quase todo o período de vigência da Constituição de 1937, o Parlamento Nacional não se reuniu, de forma que o Presidente, com

base no disposto no Art. 180, tinha o Poder de expedir Decretos-Leis sobre todas as matérias de competência legislativa da União. Confirmando o *status* ditatorial do regime, o Presidente pôde excluir da Justiça Federal os funcionários que julgasse inconvenientes com base no Art. 182, além de ter dissolvido todos os Parlamentos (Federal, Estaduais e Municipais) com base no Art. 178 e possuir a faculdade de confirmar os Governadores com base no Art. 176.

Como apresenta Pontes de Miranda, ao comentar o § 4º do Art. 153 da Constituição de 1967, redação alterada pela Emenda n.º 1, de 1969 (mas anterior à inclusão em seu texto do disposto na Emenda Constitucional n.º 7, de 1977, que ressaltava que o ingresso em juízo poderia ser condicionado ao exaurimento prévio das vias administrativas), o princípio da inafastabilidade do controle judicial possui duas aplicações. Por um lado, não permite que a Lei exclua da apreciação judicial as próprias Leis; por outro, veda a exclusão da apreciação judicial dos direitos individuais que se fundam nas Leis¹⁹⁷.

Embora a obra do grande constitucionalista comente o Texto do § 4º, Art. 153 da Carta de 1967, com a EC n.º 1/1969, sua redação é idêntica à constante do § 4º do Art. 141 da Constituição de 1946; assim, o jurista bem observa o a seguir transcrito:

A apreciação judicial, de que fala o Art. 153, § 4º, da Constituição de 1967, é apreciação *posterior*, isto é, após a coisa julgada formal administrativa, salvo se a técnica legislativa preferiu a via recursal (decisão administrativa, mas recurso judicial). (PONTES DE MIRANDA, 1971, p. 106, grifo do autor).

Dessa maneira, o problema atual (evidente no Direito Tributário, especialmente no que concerne ao Processo Administrativo Fiscal – PAF), que surge da duplicidade de instâncias, onde decisões judiciais apreciam incidentes em processos administrativos (como a forma e a validade de uma intimação para o encerramento ou início de uma fase em um processo administrativo, ou o prazo para o julgamento do PAF, ou ainda a forma de análise de um pedido administrativo de compensação, bem como outras hipóteses de cabimento de recursos administrativos) ou onde processos judiciais anteriores a processos administrativos (*e. g.*, nova discussão judicial da forma da apreciação administrativa da liquidação do julgado), em um círculo complexo e quase interminável, não era, ainda (antes da EC n.º 7/77 da Carta antecessora), um problema perceptível. Esse aumentou muito com as novas Leis sobre a compensação e formas de parcelamento surgidas na década de 1990.

¹⁹⁷ Sobre isso, ver: (PONTES DE MIRANDA, 1971, p. 105).

Como o princípio da inafastabilidade do controle judicial surgiu do medo de um regime autoritário, o mesmo foi redigido em uma fórmula excessivamente ampla, muito mais abrangente do que a em vigor nos Estados Unidos, por exemplo. Esse princípio, embora não expresso nas Constituições de 1891 e de 1934, era “[...] intrínseco à sistemática constitucional [...]” (PONTES DE MIRANDA, 1971, p. 104), tendo sido escrito em termos abrangentes, tendo em vista não exprimir o controle judicial, mas sim o controle sobre o Poder.

5.3 A Compreensão Brasileira do Artigo 5.º, Inciso XXXV, da CRFB/88

Comumente conhecido no Brasil como princípio da *Unidade de Jurisdição*, tem sua origem na Constituição de 1946, quando essa expôs que “[...] a Lei não poderá excluir da apreciação do Poder Judicial qualquer lesão de direito individual” (Artigo 141, § 4º). O princípio da *Inafastabilidade do Controle Judicial* tem duas aplicações. Por um lado, não permite que a Lei exclua da apreciação judicial as próprias Leis; por outro, veda a exclusão da apreciação judicial dos direitos individuais que se fundam nas Leis.

Na atual Constituição, é consequência da regra contida no Artigo 5.º, Inciso XXXV. Trata-se de regra limitadora do processo administrativo, por decorrência lógica, e dela se infere que as decisões administrativas não são definitivas e seu cumprimento pode depender de provimento judicial.

Assim sendo, são notórias as demandas envolvendo a vida, a liberdade e a propriedade no Poder Judiciário. Todavia o referido Poder não se demonstra adaptado às demandas administrativas e tributárias, que impõem uma *zona cinzenta*, na qual questões Administrativas não passam pelo mérito judicial (e. g., a motivação da Administração) e questões Judiciais reexaminam todo um julgamento (administrativo) novamente. Ademais, o Poder Judiciário lida com uma demanda massiva, englobando, muitas vezes, milhares de ações idênticas, o que contribui à demora para as soluções definitivas.

Nesse sentido, como bem salientou Luiz Fux, na Exposição de Motivos do Anteprojeto do novo Código de Processo Civil, “[...] Justiça retardada é Justiça denegada”. O Ministro da Suprema Corte indaga sobre “[...] como vencer o volume de ações e recursos

gerado por uma litigiosidade desenfreada, máxime num país cujo ideário da Nação abre as portas do Judiciário para a cidadania ao dispor-se a analisar toda lesão ou ameaça a direito”¹⁹⁸.

Pontes de Miranda, ao comentar a Constituição de 1967 (c/c a EC n.º 1 de 1969), salienta o seguinte:

O Estado contemporâneo, quando começou a ter de dar soluções a problemas que saíam do âmbito da manutenção da ordem e da defesa externa, teve de procurar informar-se e resolver controvérsias (...) Para isto, dotou os seus quadros de funcionários públicos com pessoas especializadas (...) A princípio, faltava ao Estado o pessoal especializado, e a atribuição da competência conciliatória arbitral, ou interventiva, ao Poder Judiciário, encontrava dois óbices: a) a inespecialização dos funcionários públicos, que eram os juízes, mais afeitos à aplicação de velhas ou novas regras jurídicas *sistematizadas*; b) a necessidade de decisões rápidas(...) Assim, por exemplo, exsurgiu a Justiça do Trabalho(...) A inserção da Justiça do Trabalho no Poder Judiciário afastou grande parte das possíveis invocações do então art. 141, § 4º; porque a Justiça do Trabalho aprecia “judicialmente”, no sentido do art. 153, § 4º¹⁹⁹. (PONTES DE MIRANDA, 1971, p. 110, grifo do autor).

Talvez seja o caso de criarmos uma Justiça Especializada em Matéria Fiscal, como existe em vários países, dos quais se sobressai a Espanha, transformando constitucionalmente as Delegacias de Julgamento e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em uma Justiça Federal Tributária, a exemplo do que ocorreu em 1946 com a Justiça do Trabalho. A integração com a Receita facilitaria inclusive o acompanhamento da matéria de fundo, como, *e. g.*, a elaboração de cálculos do *quantum* do tributo devido.

É importante salientar que não há diferença essencial entre as funções administrativa e a judicial, podendo a própria coisa julgada material ser conferida a atos administrativos. O problema não é propriamente o da natureza da função judicial, mas sim o da forma como são produzidos os atos administrativos no Brasil, que denota uma forma arcaica de divisão dos Poderes, a qual a Administração ainda é dependente.

¹⁹⁸ Sobre isso, ver: Comissão de Juristas Responsável pela Elaboração de Anteprojeto de Código de Processo Civil. **Anteprojeto de Código de Processo Civil**. Brasília: Senado Federal, Presidência. 2010, p. 7. Disponível em <www.senado.gov.br/senado/novocpc/pdf/Anteprojeto.pdf> Acesso em 16 de Setembro de 2011.

¹⁹⁹ PONTES DE MIRANDA, 1971, op. cit., p. 110.

No Direito brasileiro, como é sabido, os Decretos, Portarias, Resoluções, Instruções Normativas, Atos Interpretativos, Ordens de Serviço e outros atos normativos que incidem sobre várias situações, regulamentando a Lei, são produzidos pelo Poder Executivo, sem que haja qualquer controle por parte do Legislativo. Desta forma, para que haja alguma forma de controle deste Poder Regulamentar, leva-se à apreciação judicial o exercício da regulamentação. No entanto, no Brasil, cada juiz interpreta o ato a seu modo, o que acaba por gerar dois problemas: são eles: (a) o Executivo passa a regulamentar a Legislação de forma descontrolada, freqüentemente, à revelia da Lei; e (b) o Judiciário então começa a criar normas distintas para cada caso concreto. Surge aí a insegurança jurídica.

Pontes de Miranda traz o exemplo do sistema britânico, asseverando que os regulamentos exarados pela Administração exigiriam aprovação pelas Comissões do Parlamento.

A técnica inglesa tem a grande conveniência de manter em contato permanente, estreito, vigilante, o Poder Legislativo e os corpos com poder de regulamentação. O Poder Legislativo brasileiro pode adotá-lo, editando Lei em que se formule o princípio, ou inserindo a cláusula de aprovação, quando na execução, haja atendimento da administração a circunstâncias mutáveis [...]. A técnica tem o enorme alcance de fazer o Poder Legislativo assumir parte da responsabilidade na interpretação das Leis que ele fez. Ninguém negaria o quanto de alívio, para o Poder Executivo, e de fortalecimento moral e jurídico dos atos de execução resultaria de se submeter à aprovação do Congresso Nacional cada regulação, quer feita em decreto, quer em instruções, ou resolução ou em portarias [...]. A aprovação cobriria toda a dúvida, salvo, está claro, o controle judicial sobre a própria aprovação. (PONTES DE MIRANDA, 1971, p. 111-112).

A regulamentação pelo Poder Executivo, por si só, ao qual estão vinculados os julgadores administrativos, gera grande desconfiança por parte dos Administrados. Ademais, a falta das garantias inerentes à Magistratura, por parte dos membros julgadores em Tribunais Administrativos, gera desconfiança na isenção da Administração Pública e aumenta, conseqüentemente, a demanda judicial.

Visando contrapor esse obstáculo, o CARF manteve-se fora da estrutura da Receita Federal, não mais se subordinado às Instruções Normativas expedidas pela SRF, mas continua ligado às Portarias do Ministério da Fazenda e a todos os Decretos do Executivo. E a ausência das garantias da Magistratura (acima de tudo, a inamovibilidade e a vitaliciedade) também

geraria temor reverencial pelos julgadores administrativos perante a chefia da Administração Tributária e a do Ministério da Fazenda, tornando-os, portanto, menos imparciais.

No Estado Social pós 1945, em que há um consenso político-constitucional sobre os valores mínimos, surge a necessidade de defesa destes em face de totalitarismos e de autoritarismos, atribuindo-se parte das funções políticas de nível fundamental a um órgão imparcial que tenha a função de defender e de concretizar, progressivamente, a Constituição Normativa: o Tribunal Constitucional. Separam-se assim, os níveis fundamental, ordinário e Judiciário, atribuindo-se órgãos distintos a cada um daqueles níveis, separados verticalmente por nível e horizontalmente conforme atuem precipuamente nos planos do Direito ou da Política – gera-se, deste modo, uma hexapartição dos Poderes²⁰⁰.

O resultado da dependência da Administração, somada à ausência de harmonia e da intempestividade para a tomada de uma solução definitiva (bem como a falta de condições do Judiciário em lidar com questões que envolvam a intervenção na economia, a distribuição de renda e as demandas de massa), gera desconfiança no cidadão em relação às instituições julgadoras administrativas (mas também nas judiciárias).

A cobrança da dívida ativa, *e. g.*, é extremamente lenta e, por conseguinte, ineficaz, o que pode, inclusive, promover um aumento de alíquotas de tributos, gerando ainda mais ineficácia em sua cobrança pela Administração Tributária. A eliminação da duplicidade de Instâncias (Administrativa e Judicial) nas questões fiscais, bem como a atribuição do julgamento a um órgão célere (dotado de critérios equitativos e uniformes), aparelhado para a análise e para a compreensão das questões tributárias, aumentaria, sem sobra de dúvida, a confiança do cidadão na tributação. A eficiência da cobrança aumentaria, permitindo, até mesmo, a redução de alíquotas tributárias.

²⁰⁰ Nesse sentido, ver: (SOUZA JÚNIOR, 2002, p. 118-121, 135).

5.4 As Prejudicadas Idealizações decorrentes da Unicidade de Jurisdições

O sistema jurisdicional existente no Brasil, o qual se concordou chamar de Unicidade de Jurisdições – onde se entende que somente o Judiciário possui jurisdição como poder –, é inclusive capaz de promover um debilitado entendimento, pelos operadores jurídicos brasileiros, sobre a concepção do que seja o mérito administrativo e a coisa julgada administrativa.

Sobre este sistema são criados dispositivos (muitas vezes únicos no mundo) que permitem a outras formas de solução de conflitos adquirir o poder jurisdicional, tornando suas decisões vinculativas e definitivas, apesar deste tipo de organismo não figurar ou ser descrito na Constituição do país. O juiz arbitral não faz parte do Judiciário, mas possui os mesmos, ou mais, poderes que o juiz judicial; ademais, não é atingido pela limitação brasileira hermeneuticamente imposta pelo art. 5.º, inc. XXXV da CRFB/88.

5.4.1 Sobre a Arbitragem

A arbitragem no Brasil é regulada pela Lei n.º 9.307/1996. Nela um terceiro é chamado a resolver um conflito, porém, esse terceiro deve decidir o conflito, não mediá-lo. Qualquer pessoa capaz pode constituir e optar pela arbitragem, o que inclusive inclui as pessoas de direito público. No âmbito do direito administrativo, ela também é bastante utilizada; até mesmo a Lei de Parceria Público-Privada (Lei n.º 11.079, de 30 de Dezembro de 2004) fala expressamente na possibilidade da arbitragem.

No entanto, somente litígios relacionados a direitos disponíveis podem adentrar na arbitragem (os litígios que podem ser submetidos ao direito público são os direitos disponíveis). A arbitragem não pode cair sobre direito de terceiro se esse terceiro não concordar.

Também qualquer pessoa capaz pode ser árbitro, o qual é escolhido pelos litigantes. Corriqueiramente, o que costuma ser feito é um tribunal arbitral, sendo comum arbitragens com três árbitros. Hoje, existe no Brasil a figura da câmara de arbitragem. O árbitro é juiz de fato e de direito, o que significa que ele até mesmo pode cometer o crime de corrupção. O árbitro brasileiro tem a prerrogativa de juiz estatal.

Impera a autonomia da vontade das partes envolvidas, manifestada na medida em que são elas que definem os procedimentos que disciplinarão esse processo, que estipulam o prazo final para sua condução, que indicam os árbitros que avaliarão e decidirão a controvérsia instaurada. Por essa razão, um contrato de adesão que impõe a arbitragem é um contrato nulo. A lei não impõe a arbitragem, ela faculta.

O principal atrativo da arbitragem é o tempo nela despendido, pois o processo arbitral tem um prazo certo para seu termo. Não há recurso. O custo de cada processo é planejado e conduzido, habitualmente, em sigilo. A qualidade técnica da decisão também é maior, pois as partes tendem a escolher os mais preparados e experientes especialistas em cada área.

Do contrário, o juiz estatal talvez não saiba, especificamente, o objeto do processo. Atualmente o judiciário lida com um número cada vez maior de demandas, sendo que cada uma delas apresenta matérias cada vez mais complexas. O juiz estatal é rigorosamente preparado para causas gerais; a especialização não é sua disposição frequente.

O árbitro (na prática, uma junta arbitral) profere a chamada sentença arbitral. A sentença arbitral é um título executivo judicial. Proferida a sentença arbitral ela já pode ser executada, como sentença judicial. Não existe mais a figura da homologação da sentença arbitral pelo juiz. Assim, o juiz diante de uma sentença arbitral pode simplesmente executá-la. O árbitro não tem poder para executar sua própria decisão; não tem ele poder executivo.

Contudo, o juiz estatal pode anular a sentença arbitral se a mesma vir a ter algum defeito (vício formal). Mas outra sentença deverá ser proferida pelo árbitro, pois o juiz não poderá revisar ou reformar a decisão arbitral. São exemplos de vícios formais a falta de motivação da decisão, a falta do contraditório e a corrupção do árbitro.

O único recurso permitido na arbitragem (pelo menos o não definido pelas partes atuantes no processo e além do embargos de declaração), aos moldes da ação rescisória no processo comum, é a ação anulatória de decisão arbitral que tem o prazo máximo de 90 dias para ser ajuizada. Essa ação somente pode versar sobre vícios formais como os acima

descritos. Após os 90 dias é possível inferir a ocorrência do *trânsito em julgado* da sentença arbitral.

A arbitragem provém de um negócio jurídico que recebe o nome de *convenção de arbitragem*. Existem duas espécies de convenções de arbitragem; a primeira delas é a *cláusula compromissória*. Aqui as partes decidem que em algum conflito futuro que diga respeito a determinado contrato deverá ser resolvido por árbitro. Trata-se de um conflito que ainda não existe, porém, ocorrendo, será resolvido por árbitro. Se sobrevier um conflito a certeza é que o mesmo será resolvido por árbitro. Comum em contratos societários. A cláusula compromissória pode ser cheia (completa) ou vazia (incompleta). Na cláusula cheia, se indica o árbitro e as regras do processo a serem utilizados quando a pendência surgir. Na vazia, as partes apenas convencionam que o conflito será resolvido por árbitro. A segunda espécie de convenção de arbitragem é o *compromisso arbitral*, que ocorre no conflito já instaurado, onde já há um conflito concreto e se prefere, conseqüentemente, a arbitragem para resolvê-lo.

O juiz não pode conhecer de ofício do compromisso arbitral, mas o pode da cláusula compromissória. No primeiro caso, o Juiz extingue processo sem resolução do mérito (§ 4º, Art. 301, CPC). E como qualquer negócio jurídico, a arbitragem pode ser anulada pelas partes. A doutrina e a legislação atual indicam a arbitragem como jurisdição; portanto, a anulação desses atos pelo Judiciário não é vista como controle externo, haja vista o juiz também ser órgão jurisdicional. É a jurisdição (arbitral) sendo controlada pela jurisdição (judicial).

No entanto, por que a arbitragem pode ser considerada jurisdição e os chamados Tribunais e Conselhos Administrativos não? Levanta-se essa crítica, haja vista todos os requisitos da conceituação de jurisdição estarem presentes na tanto arbitragem como no julgamento de processos na Instância Administrativa Julgadora. É evidente no Brasil a arbitragem possuir todas as características da jurisdição, até mesmo porque, em suas sentenças, se admite a da coisa julgada. Marinoni entende ser esse o caso.

O princípio da inafastabilidade, ao afirmar que "a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito" (CF, art. 5º, XXXV), evidentemente não proíbe que pessoas capazes possam excluir a possibilidade de o Poder Judiciário rever conflitos que digam respeito a direitos patrimoniais disponíveis. Portanto, não há qualquer cabimento em pensar em lesão ao princípio da inafastabilidade quando as partes, usando livremente da vontade, optam pela arbitragem. Nesse caso, como é obvio,

não se exclui direito algum do cidadão ou se retira qualquer poder do Estado, pois os litigantes, quando se definem pela arbitragem, exercem uma faculdade que está suas mãos como corolário do princípio da autonomia da vontade. (MARINONI, 2008, p. 150-151).

Indo adiante no pensamento do citado mestre processualista, compreende-se que a livre manifestação da vontade (outro princípio constitucional), permite que uma decisão, proferida fora do corpo judicial, seja definitiva, ou seja, a ela é admitida a característica da coisa julgada. Nesse sentido, é dedutível que, da mesma maneira que as partes concordam em serem julgadas por um árbitro não estatal, podem também manifestar sua vontade peticionando suas impugnações, não ao Poder Judiciário, mas sim aos Tribunais Administrativos especializados e em grande número no país.

A parte interessada em ver sua questão analisada nesse tipo de Instância Julgadora (tanto a arbitragem como os Tribunais e Conselhos Administrativos) está interessada no ganho temporal que poderá decorrer do rápido julgamento de sua matéria. Até mesmo a missão do CARF é *assegurar à sociedade imparcialidade e celeridade na solução dos litígios tributários*. Ademais, como será mais bem evidenciado no Capítulo 6, a Pesquisa intitulada "Inter-Relações entre o Processo Administrativo e o Judicial (em Matéria Fiscal) a partir da identificação de Contenciosos cuja solução deveria ser tentada previamente na Esfera Administrativa", bem demonstrou a morosidade das soluções judiciais, principalmente em matérias tributárias, questões que demoram doze anos ou mais para serem resolvidas.

Assim sendo, se a função julgadora é atribuída a um terceiro imparcial (em um processo onde haja o contraditório, a defesa, o tratamento paritário das partes e outras garantias que formam o devido processo de direito), competente a reconhecer, a efetivar e a preservar os direitos disponíveis de modo imperativo, por que razão há ainda de não se admitir o caráter de coisa julgada a essa consequente decisão? Por que é ainda preciso que a solução seja controlada por um outro órgão?

Achar que o Art. 5.º, Inciso XXXV, da Constituição da República é princípio absoluto, que, até mesmo, a ele não é admitida a devida exegese jurídica, é concordar que, *exempli gratia*, entre questões concernentes à liberdade de expressão e à proibição da censura, sempre o primeiro princípio será o mais probó a ser utilizado.

Habeas-corpus. Publicação de livros: anti-semitismo. Racismo. Crime imprescritível. Conceituação. Abrangência constitucional. Liberdade de Expressão. Limites. Ordem denegada. 1. Escrever, editar, divulgar e

comerciar livros "fazendo apologia de idéias preconceituosas e discriminatórias" contra a comunidade judaica (Lei 7716/89, artigo 20, na redação dada pela Lei 8081/90) constitui crime de racismo sujeito às cláusulas de inafiançabilidade e imprescritibilidade (CF, artigo 5º, XLII). [...] 13. Liberdade de expressão. Garantia constitucional que não se tem como absoluta. Limites morais e jurídicos. O direito à livre expressão não pode abrigar, em sua abrangência, manifestações de conteúdo imoral que implicam ilicitude penal. [...]. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **HC 82.424/RS**. Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, Rel. para o Acórdão Min. Maurício Corrêa, 2003, Ementa).

O Princípio da Infastabilidade do Controle Judicial das Decisões, portanto, não pode ser entendido como cláusula pétrea, até porque o mesmo é mal compreendido no Brasil (ver Capítulo XX). Incondicionalmente, a Lei Fundamental nada dispõe da concessão de caráter definitivo de decisões unicamente ao Poder Judiciário. Nos Artigos Constitucionais do Título IV, Capítulo I, Seção IX (Da Fiscalização Contábil, Financeira e Orçamentária), se encontram, inclusive, os termos *judgar* (Art. 70, Inciso II, CRFB/88), *aplicar sanções* (Art. 70, Inciso VIII, CRFB/88) e *jurisdição* (Art. 73, Caput, CRFB/88), todos esses entendidos como expressões de poder estatal.

5.4.2 Sobre o Mérito Administrativo

Sendo largamente tratado pela doutrina e jurisprudência judicial, é notório o saber que não pode haver o exame do mérito de causas administrativas no Poder Judiciário (o Princípio da Separação de Poderes estaria atingido, do contrário). Todavia, essa interpretação também pode ser compreendida pelo incorreto entendimento do Princípio da Inafastabilidade Judicial. Como o Artigo Constitucional é apenas cópia traduzida de outras legislações estrangeiras, seu real significado não foi aqui estudado (o princípio consagra que ninguém será defeso por lei a defender-se em uma Instância Jurisdicional, sob todas as garantias do Devido Processo Legal).

A teoria de que o mérito administrativo não deve ser analisado pelo Poder Judiciário mostra-se lógica, coerente e consequente a uma sistemática permissiva à interpretação política. Sua origem poderia ser indicada no Art. 13, § 9º, "A", da Lei n.º 221/1894.

Consideram-se ilegais os atos ou decisões administrativas em razão da não aplicação ou indevida aplicação do direito vigente. A autoridade judiciária fundar-se-á em razões jurídicas, abstendo-se de apreciar o merecimento de atos administrativos, sob o ponto de vista de sua conveniência ou oportunidade. (Brasil. **Lei n.º 221, de 30 de Novembro de 1894**, português atual).

Os juízes brasileiros interpretam a cláusula contida no Inciso XXXV do Art. 5º da CRFB/88, como algo permissivo para a interpretação de critérios intrinsecamente políticos. Demonstra-se aqui a dicotomia entre o Judiciário brasileiro e o norte-americano; esse último não admite que seus Tribunais tratem das chamadas questões políticas – *political questions*; assim, os Tribunais garantem o desempenho constitucional dos representantes eleitos, evitando que juízes (integrantes da denominada classe média e detentores de interesses corporativos como funcionários públicos) substituam por suas a visão dos políticos eleitos pela população. Assim sendo, cada vez mais o Judiciário intervém em outras esferas, jurisdicionando a Política e a Administração; torna-se um órgão superpoderoso, também capaz de legislar (*e. g.*, súmulas vinculantes, vinculação à decisões concretas do STF) e administrar (*e. g.*, condenações à prestação de dispendiosos medicamentos pelo Poder Público a particular).

No Judiciário, não são analisadas a motivação ou a discricionariedade da Administração, essas só serão analisadas por infração à legalidade. Torna-se esse entendimento um bastião para o desfreado crescimento das intervenções judiciais na Política e na Administração. O controle judicial se restringe à finalidade, à forma e à competência do ato administrativo, pois esses não podem ficar ao critério do juízo do administrador (a discricionariedade recai quanto ao motivo e ao objeto do ato, que podem ser julgados pela Administração se oportunos e convenientes).

Sob essa compreensão, é promovida a Lei n.º 9.784, de 29 de Janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. O disposto de seu Art. 50 é, aqui, transcrito em parte.

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;

[*Omissis*]

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato. (Brasil. **Lei n.º 9.784 , de 29 de Janeiro de 1999**).

Contudo, ocorre que, como o país é deficiente de um Tribunal Administrativo em sentido estrito, o administrado muitas vezes não impugna seu descontentamento à Administração, levando sua causa diretamente ao Judiciário. Lá, não consegue ter julgado seu direito, porque o motivo e objeto do ato administrativo, por construção doutrinária e jurisprudencial, não podem, naquele Poder, serem analisados.

MANDADO DE SEGURANÇA. CONCURSO PÚBLICO. ATO DO PRESIDENTE DA FUNDAÇÃO ESCOLA SUPERIOR DO MINISTÉRIO PÚBLICO. LEGITIMIDADE PASSIVA DO PRESIDENTE DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO. PEDIDO DE RECLASSIFICAÇÃO E INCLUSÃO NO ROL DOS APROVADOS. Impetrante que pretende inclusão de pontos, com a sua reclassificação, e inclusão no rol dos aprovados, atribuição de responsabilidade do Tribunal Pleno, após ter sido submetida pelo Presidente, nos termos do disposto no item 14.4, do Edital de nº 01/2011.

AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO DOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS. RECURSO NÃO INTERPOSTO PELO IMPETRANTE NA ESFERA EXTRAJUDICIAL. Motivação é a explicação do raciocínio tomado pelo autor do ato administrativo para alcançar a decisão do ato praticado, propiciando maior controle por parte do Poder Judiciário acerca da legalidade do ato, assim como os demais princípios a que a Administração Pública se subsume, notadamente a moralidade e a impessoalidade. O art. 2º Lei nº 4.717/49 estabelece a motivação como uma dos requisitos de validade do ato administrativo. Descabimento da argumentação de ausência de disponibilização do indeferimento de resposta dos recursos administrativos, pois o impetrante sequer recorreu administrativamente das questões que ora pretende anular em Juízo. (BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. **Processo n.º 70045314192**. 2.º Grupo Cível, Rel. Des. Jose Luiz Reis de Azambuja, 2011, Ementa).

O Brasil, sob o ponto de vista da autonomia do direito administrativo, adota o sistema francês e, sob o ponto de vista do controle jurisdicional dos atos da administração pública, adota o sistema norte-americano de unidade jurisdicional. A ausência de uma ordem jurisdicional administrativa no país faz com que a lógica do controle da administração pública se inverta levando a uma interpretação mais rígida do princípio da separação dos poderes. Argumentos contra o exame de mérito do ato administrativo pelo Judiciário brasileiro justificam-se em razão da separação de poderes; o procedimento é entendido como violação àquele princípio. Em sistemas com dupla jurisdição, tal argumento torna-se falacioso, pois a competência para julgar os contenciosos administrativos é conferido a uma jurisdição especializada, independente e imparcial, sujeita às mesmas regras observadas pelo juiz judiciário.

5.4.3 Sobre a Interpretação Brasileira da Coisa Julgada Administrativa

A Coisa Julgada Administrativa se revela na imutabilidade da decisão administrativa dentro da Administração Pública. As decisões proferidas no âmbito administrativo somente são definitivas para a Administração; a Coisa Julgada Administrativa impede a retratação da Instituição Administrativa Julgadora inclusive na esfera judicial. Estão aqui presentes os princípios da segurança jurídica e da lealdade e boa-fé na esfera administrativa.

A doutrina clássica entende que somente a jurisdição via órgão judiciais realizaria os fins últimos do Estado. Os Tribunais Ordinários, de acordo com a unidade jurisdicional, estariam aptos a julgar todas as pretensões dos litigantes, tanto as entre indivíduos somente, quantos as entre os administrados e a Administração. A posição da maioria dos doutrinadores brasileiros é a concordância com o sistema atual. E, neste sentido:

O julgamento do recurso administrativo torna vinculante para a administração o seu pronunciamento decisório, e atribui definitividade ao ato apreciado em última instância. Daí por diante é imodificável pela própria administração, e só o Judiciário poderá reapreciá-lo e dizer de sua legitimidade. E assim é porquê, embora inexista entre nós, a coisa julgada administrativa, no sentido processual de sentença definitiva oponível erga

omnes (coisa julgada formal e material), existe, todavia, o ato administrativo inimpugnável e imodificável pela Administração, por exauridos os recursos próprios e as oportunidades internas de autocorreção da atividade administrativa [...]. (MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 8.^a Ed. Revista dos Tribunais. São Paulo. 1981. p. 646 e 647).

Para o doutrinador, a coisa julgada administrativa na verdade é apenas uma “preclusão de efeitos internos, não tem o alcance da coisa julgada judicial, porque o ato jurisdicional da Administração não deixa de ser um simples ato administrativo decisório, sem a força conclusiva do ato jurisdicional do Poder Judiciário”. (MEIRELLES, 1981, p. 653).

Defendendo o sistema com o argumento de que a Administração seria sempre parte na lide, nunca sendo imparcial, pois seus órgãos desenvolveriam atividades em seu próprio interesse (ao deliberar em conflitos com o particular, a administração exerceria autodefesa do próprio interesse como parte e não como terceiro estranho ao conflito), Alexandre Castro, informa o seguinte:

Os órgãos da Administração, seus funcionários, desenvolvem atividades no interesse da própria administração. Ao deliberar, nos conflitos com o particular, a administração exerce autodefesa do próprio interesse, na observância e nos limites que a lei lhe outorga e, pois como parte e não como terceiro estranho ao conflito. (CASTRO, Alexandre Barros. **Procedimento Administrativo Tributário**. 1.^a Ed. Atlas. São Paulo. 1996. p. 20).

Ao falar sobre a função jurisdicional que o Estado exerceria dentro do contencioso administrativo o jurista expõe:

A Constituição identifica claramente as funções estatais. Estas são bem delimitadas e precisas: julgar não é administrar. (...) a função de julgar cabe exclusivamente a órgãos do Poder Judiciário, e não do Poder Executivo. Entender contrariamente é violar o princípio constitucional da divisão do exercício dos poderes públicos. (CASTRO, Alexandre Barros. **Procedimento Administrativo Tributário**. 1.^a Ed. Atlas. São Paulo. 1996. p. 29).

O administrativista traz a posição de Mário Masagão. O referido autor impõe que “A divisão dos poderes impede o contencioso administrativo”. (MASAGÃO apud CASTRO. **Procedimento Administrativo Tributário...**, p. 30 e 31). Carvalho Filho, em sua introdução, ao falar da individualização dos Poderes expõe:

Quanto à função jurisdicional, o sistema constitucional pátrio vigente não deu margem a que se pudesse ser exercida pelo Poder Executivo. A função jurisdicional típica, assim considerada aquela por intermédio da qual os conflitos de interesses são resolvidos com o cunho de definitividade (*res iudicata*), é praticamente monopolizada pelo Judiciário, e só em casos excepcionais, como visto, e expressamente mencionados na CF, é ela desempenhada pelo Legislativo. (CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 14.^a Ed. Lúmen Juris. Rio de Janeiro. 2005. p. 4).

Buscando mostrar as vantagens do sistema único o autor mostra o seguinte pensamento:

O sistema de unidade apresenta maior vantagem no que se refere à imparcialidade dos julgamentos, porque o Estado-Administração e o Administrado se colocam, a todo tempo, em plano jurídico de igualdade quando seus conflitos de interesse são deduzidos nas ações judiciais. (CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 14.^a Ed. Lúmen Juris. Rio de Janeiro. 2005. p. 810).

Em paralelo, Cretella Júnior:

[...] Para que houvesse entre nós um Contencioso Administrativo, seria necessário criar cargos e nomear para esses, juízes independentes de 1.^a instância, juízes de 2.^a instância nas capitais dos Estados e uma terceira e última instância, verdadeiro Conselho de Estado, no molde francês, que resolveria as questões em última instância. Neste caso, sim, o Contencioso Administrativo brasileiro seria independente da ordem Judiciária sendo necessário, conseqüentemente, que tivéssemos um Tribunal de Conflitos para dirimir os choques que surgissem entre as ordens Administrativa e Judiciária. (CRETILLA JÚNIOR, José. **Manual de Direito Administrativo**. 6.^a Ed. Forense. Rio de Janeiro. 1998. p. 404).

Igualmente, Maria di Pietro:

Na função administrativa, a Administração Pública é parte na relação que aprecia; por isso mesmo se diz que a função é parcial e, partindo do princípio de que ninguém é juiz e parte ao mesmo tempo, a decisão não se torna definitiva, podendo sempre ser apreciada pelo Poder Judiciário, se causar lesão ou ameaça de lesão. Portanto, a expressão coisa julgada, no

Direito Administrativo, não tem o mesmo sentido que no Direito Judiciário. Ela significa apenas que a decisão se tornou irretratável pela própria administração. (DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 18.ª Ed. São Paulo: Atlas, 2005. p. 646).

Muitos doutrinadores, levemente embasados no preceito – por vezes chamado de princípio – de que não se pode excluir da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão ou ameaça a direito, defendem o atual sistema ambíguo brasileiro.

[...] A Constituição passa a admitir o surgimento de Contenciosos Administrativos sem Poder Jurisdicional, mas aptos ao julgamento e decisão de questões fiscais”.

[*Omissis*]

A lei, nesse caso a Constituição Federal, não pode excluir da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão de direito. Ao Judiciário cabe o controle da legalidade dos atos jurídicos, gênero de que é espécie o ato administrativo. (CAVALCANTI, Gilberto Povina. **Curso Programado Direito Administrativo**. 1.ª Ed. Rio. p. 97-99).

Para a finalidade e validade do Contencioso Administrativo são necessários três requisitos: primeiro, a garantia de processo contraditório adequado, com liberdade de defesa e produção de prova; segundo, a independência da instância julgadora; terceiro, o caráter final da decisão definitiva da instância julgadora, obrigando administrador e administrado.

Caio Tácito, acredita que a tradição brasileira “fixou-se no sentido do sistema de unidade de jurisdição”, nos moldes dos Estados Unidos. Nos curtos intervalos onde obtivemos um incerto Contencioso Administrativo, o mesmo não alcançou estágio de Justiça Administrativa. (TÁCITO. **Contencioso Administrativo...**, p. 64). O autor nos expõe a seguinte citação quando narra o melhor sistema a utilizar no país:

[...] É mister prevenir contra o abandono dos princípios gerais de direito e o gosto das exegeses estanques, colocando o administrado ao abrigo de preconceitos técnicos ou valores circunstanciais [...]. Dentro dessa linha e em harmonia com a evolução brasileira, [...] a implantação do Contencioso Administrativo limitado, que não exclua o exame final de legalidade pelos tribunais superiores parece adequado. A definitividade das decisões do órgão de contencioso administrativo, desvinculado e independente da Administração ativa, deverá restringir-se à matéria técnica, facultando-se,

mediante ação de revisão, o acesso ao Judiciário, em caso de violação da lei ou da Constituição. (TÁCITO, Caio. **Contencioso Administrativo**. Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro. Vol. 133, I a VIII, p. 69, Julho/Setembro de 1978).

Admitindo uma especialização jurisdicional, Moreira Neto classifica que o contencioso administrativo brasileiro não tem um sistema processual que lhe seja próprio e exclusivo. No entanto, para o autor, o fato de existirem contencões na via administrativa, mesmo que suscetíveis de decisões, não implicam o exercício da função jurisdicional típica (única que produziria a *res iudicata*).

Com efeito, o conceito de una jurisdictio não implica profligação da especialização, e justiça especial não se confunde com justiça de exceção. A justiça especial é uma imposição de boa técnica, recomendável sempre que determinada matéria, por suas peculiaridades, reclame um tratamento judiciário especializado, orgânico (órgãos judicantes especializados) e funcional (processo judiciário especializado). O contencioso do Poder Público no Brasil, sob este aspecto, notadamente desde o restabelecimento da Justiça Federal de primeira instância, é um sistema misto, tanto em termos orgânicos como em termos funcionais, seguindo, lentamente, tendência universalmente observada em direção à especialização do controle judiciário das atividades do Poder Público, conceito mais amplo que o de controle judiciário da relação jurídica administrativa, que nele se insere [...]. (MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de direito administrativo: parte introdutória, parte geral e parte especial**. 12ª Ed. Forense. Rio de Janeiro. 2001. p. 582).

Seguindo a orientação, coerentemente, Carlos Guimarães:

Pela forma como colocamos o problema da criação de uma justiça administrativa autônoma, isto é, admitindo sempre a cassação de seus atos pelo Judiciário, não fica excluída a hipótese da aceitação de tribunais judiciários autônomos ou simplesmente de câmaras especiais para julgar certas matérias. A opção se resume, pois, entre a criação de tribunais especializados ou de câmaras especializadas. Dentro da mesma linha de idéias que expusemos a princípio, de não fazer mudanças radicais antes de fazer experiências que facilitem uma marcha à ré, somos favoráveis à criação de câmaras especializadas dentro dos tribunais. (GUIMARÃES, Carlos da Rocha. **O Contencioso Administrativo**. **Revista de Direito**

Administrativo. Rio de Janeiro. Vol. 133, I a VIII, p. 21, Janeiro/Março de 1978).

Conforme Eurico Azevedo, nosso Estado seria um Estado extremamente intervencionista, pois atua em todos os campos da vida social. Isso tornaria o controle da Administração mais difícil, pois sua atuação no setor econômico é principalmente discricionária. Para o autor, necessitaríamos da insurgência de uma Justiça Especial Administrativa. O jurista assim explicita o seguinte:

A crise em que se encontra, em nossos dias, o controle jurisdicional da Administração está a exigir a criação de uma Justiça especial administrativa, dentro do próprio Poder Judiciário, para dirimir as questões entre administrado e Administração. (AZEVEDO, Eurico de Andrade. **O Contencioso Administrativo no Brasil**. Revista dos Tribunais. São Paulo. v. 560, p. 34, 1982).

Contudo, o autor posiciona-se a favor do sistema uno, pois a “criação da Justiça Administrativa, como órgão do Poder Judiciário teria a vantagem adicional de manter o sistema de jurisdição única e, inclusive, subordinaria suas decisões ao controle constitucional do STF”. (AZEVEDO. **O Contencioso Administrativo no Brasil...**, p. 34).

Indo contra a corrente majoritária brasileira, encontramos Franco Sobrinho. O autor afirma que os cidadãos não estão submetidos a um único ordenamento jurídico porque existem diferentes conteúdos sociais que afetam o direito²⁰¹.

Falece a unidade material da ordem jurídica sem a especialização de jurisdições: de certo modo uma mesma matéria jurídica se reparte em compartimentos não estanques, pertencentes a disciplinas jurídicas distintas, qualificadas por ordenamentos diferentes. O direito não é uma unidade material, sendo uma unidade simplesmente formal: não há unidade absoluta e sim relativa, pois o que dá solução ao problema é a maneira de como o direito se pode realizar. (FRANCO SOBRINHO, Manoel de Oliveira. **Introdução ao Direito Processual Administrativo**. Revista do Tribunais. p. 244).

O Professor Geraldo Ataliba posiciona-se contra a atual situação brasileira que admite recursos administrativos sem definitividade. O saudoso autor nos mostra o seguinte:

²⁰¹ FRANCO SOBRINHO, Manoel de Oliveira. **Introdução ao Direito Processual Administrativo**. São Paulo: Rev. dos Tribunais, 1971. p. 244.

É evidente que não se poderia consentir numa contradição – que o sistema jurídico não pode abrigar – que se pleiteasse em dois lugares distintos; na instância administrativa e na instância judiciária, concomitantemente, a mesma questão. A apreciação concomitante é ilógica, contraditória e absurda. (NOGUEIRA, José Geraldo Ataliba. **Acesso ao Judiciário e o Contencioso Fiscal**. Revista Forense. Rio de Janeiro. Vol. 261, p. 47, Janeiro – Fevereiro – Março de 1978).

Por conclusão, encontramos que o estudo da eficácia das decisões proferidas pelo Contencioso Administrativo é dependente do exame dos seus efeitos perante o Poder Judiciário. Os doutrinadores, em sua maioria, sustentam a idéia de que o Contencioso é a primeira tentativa de substituir a atividade do Poder Judiciário pelo Executivo, esse, na qualidade de Leviatã insaciável. Discordam com a concessão de definitividade ao Contencioso e associam o Art. 5º, Inc. XXXV e LIV da Constituição Federal como princípios estanques a qualquer nova reflexão sobre o tema. Contudo, descaram em compreender que, sob o Sistema Jurisdicional Atual, a Teoria da Coisa Julgada Administrativa pode combinar uma exceção ao Princípio da Inafastabilidade do Controle Judicial, pois essa construção impede o Judiciário de conhecer possível lesão ou ameaça a direito que a Administração possa ter.

6 PROPOSTAS INSTITUCIONAIS DE APERFEIÇOAMENTO

Ao longo deste ensaio foram apontados fundamentos para propostas de Emendas Constitucionais, de Leis Complementares e de Leis Ordinárias com a finalidade de aprimorar a eficiência da prestação jurisdicional brasileira em relação à matéria fiscal e tributária. Desta forma, saindo da abstração doutrinária, promove-se, aqui, a exposição de motivos e o detalhamento das asserções para alterações na jurisdição brasileira.

As três primeiras propostas foram produzidas das deduções dimanadas do presente estudo, que apontou três estruturas jurisdicionais peculiares e mais bem organizadas em comparação com aquela pátria. Sumariamente, a seguir, se relembram as mesmas.

(1) A Estrutura Jurisdicional dos Estados Unidos da América. Circunscreve-se em uma Instância Administrativa, formada por Tribunais administrativos especializados na matéria, não pertencentes ao Poder Judiciário, mas sim à Administração Pública; a transposição nestes Tribunais não é obrigatória pelo administrado, que pode escolher qual Instância analisará seu caso; as decisões desta Instância podem ser revistas pela Instância Judicial. Esta, embora não especializada na matéria, gera decisões com caráter de coisa julgada; é o próprio Poder Judiciário, capaz de reavaliar as decisões da Instância Administrativa. Contudo, não há duplicidade de apreciação da lide neste sistema, pois aquilo julgado em Tribunais administrativos é cabível de recurso a um Tribunal do Poder Judiciário e não se torna possível a reapreciação de toda a matéria, como é o ocorrido no Brasil. Estes Tribunais administrativos funcionam como Juizados de 1.^a Instância. Entretanto, é possível que o administrado juridicalize seu caso sem passar pela Instância Administrativa, ou seja, pelos Tribunais administrativos especializados; dessa forma, sua lide será julgada, desde o início por Cortes de 1.^a Instância judiciais.

(2) A Estrutura Jurisdicional de França e de Portugal. São estruturas jurisdicionais separadas, especializadas e de competências bem delimitadas. Há a Instância Administrativa e a Instância Judicial; ambas são Poder Judiciário, pois trajam jurisdição no próprio sentido do termo. São separadas, pois a Instância Judicial é a competente para conhecer das lides do Direito Comum, das lides entre indivíduos (entre privados) e de casos criminais; já a Instância Administrativa conhece, em resumo, das lides provenientes entre as relações dos administrados com a Administração Pública (relações tributárias inclusive). Os Tribunais

administrativos de 1.^a Instância julgam os diversos litígios com representação tríplice (caso francês), ou seja, as decisões são definidas em acórdão, prestando maior segurança jurídica ao administrado. A apreciação de matérias de fato, ordinariamente, só ocorre até os Tribunais de 2.^a Instância, também por acórdão. O *Conseil d'État*, ou o Superior Tribunal Administrativo, além de possuir competências consultivas, pode atuar como Juizado de primeira e última Instância, Corte de Apelação, Juiz de Cassação e Juizado de Reenvio. Essas competências visam a diminuir o tempo de tramitação e o volume dos processos ao criar especializações para suas subseções. Não há duplicidade de apreciação da lide neste sistema.

(3) A Estrutura Jurisdicional da Espanha. Apresenta uma Instância Administrativa pujante, formada por Tribunais Econômico-Administrativos especializados na matéria, não pertencentes ao Poder Judiciário, mas sim à Administração Pública. Possui Tribunais administrativos de 1.^a e 2.^a Instâncias, sendo obrigatório o conhecimento das impugnações dos administrados para que as mesmas possam seguir ao Poder Judiciário. O Poder Judiciário é altamente especializado, possui 10 (dez) subdivisões em sua 1.^a Instância. Em matéria administrativa, sua 1.^a Instância é chamada de Juizados do Contencioso-Administrativo. Apesar da aparente duplicidade de apreciações das lides, pois depois de terminada a Instância Administrativa há a possibilidade dos processos seguirem à 1.^a Instância Judicial, essa é combatida, principalmente, pelos seguintes fatos: (1) a sujeição da revisão de atos pela própria Administração (realizada sem custas processuais aos administrados e sem a obrigatoriedade de representação por advogado), que suprime grande parte dos casos em contenda; (2) as provas utilizadas na Instância Administrativa são empregadas nos julgamentos judiciais; e (3) a obrigatoriedade da Instância em decidir os casos a ela postos é expressa em normativas, sendo que essa possui determinado tempo legal para concluir a questão controversa.

O estudo, voltando à situação brasileira, também mostrou que nosso país não dispõe de uma eficiente prestação jurisdicional no que concerne às matérias administrativa e tributária. A duplicidade de apreciação das lides administrativas que aqui ocorre, em muito pouco contribui para a segurança jurídica dos administrados ou para o termo dos conflitos. A Instância Administrativa (ao menos na esfera federal tributária) possui até três níveis de apreciação; são as Delegacias de Julgamento da Receita Federal, o Conselho de Recursos Administrativos Fiscais e a Câmara Superior de Recursos Fiscais. As decisões destes órgãos, pertencentes à organização do Ministério da Fazenda, levam muito tempo para atingirem seu

termo, sendo superior a quatro anos muitas vezes, o que inviabiliza esta Instância como alternativa a uma rápida (ou eficiente) solução de litígios.

A Instância Judicial não é dividida em Justiça Comum e Justiça Administrativa, o que faz com que juízes sem a necessária especialização sejam igualmente competentes para julgar os dois tipos de conflitos. Este fato retarda a solução dos litígios, pois todos os processos são direcionados para apenas uma Justiça (um processo tributário no país tem seu termo em aproximadamente doze anos, segundo dados obtidos desta Pesquisa).

Parte-se para a determinação de propostas institucionais que visam à melhoria da atuação jurisdicional brasileira em relação à matéria administrativa (detalhando-as e expondo seus motivos); são três oferecimentos como conclusões práticas deste ensaio; dois mais executivos, possíveis de serem aplicados apenas com reformas legislativas ordinárias, outro mais profundo, reorganizando completamente o sistema pátrio.

As propostas não preveem, efetivamente, a criação de órgãos julgadores novos, apenas o investimento, com novas características institucionais, de órgãos que hoje já existem e que poderiam continuar a funcionar nos mesmos locais onde hoje se situam, não exigindo, por conseguinte, a construção de prédios ou a contratação de servidores. Esses, muito bem poderiam ser utilizados para o novo fim aqui proposto e, assim, não teriam grandes e graves impactos em termos de custos ao Erário.

Ainda, evidencia-se que, para a avaliação detalhada dos custos incorridos ao Estado, haveria a necessidade de envio do estudo aqui apresentado para ao Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, órgão executivo que apreciaria a viabilidade econômica e financeira das propostas. Dentro do processo legislativo, a Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização (CMO) também seria um órgão competente para analisar a matéria.

6.1 Primeira Proposta

A primeira proposta foi desenvolvida com o intuito de abrandar as insuficiências institucionais do Brasil sem que sejam necessárias alterações constitucionais para tanto. Pode ser resumida na determinação de prazo para a conclusão do Processo Administrativo Tributário e na obrigatoriedade da apreciação das provas produzidas na Instância Administrativa no decurso do processo judicial.

Seguem, a seguir, a fundamentação teórica para estas mudanças e um modelo de proposta de Lei Ordinária para a concretização desta ideia.

6.1.1 Exposição de Motivos

Desde logo, a primeira deficiência que se visa a corrigir na prestação jurisdicional brasileira, concernente às relações administrativas e tributárias, é a falta de eficiência na resolução desses litígios. Os processos administrativos e tributários por muitos anos se arrastam, tanto na Instância Administrativa, como na Instância Judicial.

Desta forma, uma imposição legislativa, sujeitando a Instância Administrativa a resolver seus processos em até certo período de tempo, possivelmente, um ano, em qualquer de suas instâncias, sob responsabilidade do julgador relator competente, tornaria seus órgãos julgadores eficientes, criando certeza e segurança para aqueles que os utilizam.

A responsabilidade do agente poderia ser decidida até mesmo em Regimento Interno da própria Instância Administrativa, desde que fosse minimamente coercitiva, podendo chegar até a perda do cargo por violação do dever para com a administração pública, ou seja, o de prestar o serviço de acordo com os princípios da Celeridade Processual e o da Eficiência.

É necessária a criação de medidas coercitivas que impeçam que esta obrigação seja descumprida insolentemente, o que tornaria a imposição *Letra Morta*. Isso porque já existe legislação normativa federal regulando a matéria, mas, atualmente, descumprida, não

acarretando qualquer consequência aos responsáveis. "É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte" (Art. 24 da Lei n.º 11.457, de 16 de Março de 2007).

Uma importante medida coercitiva seria aquela que retirasse automaticamente a competência da Instância Administrativa, sem prejuízo da responsabilidade, para julgar o processo administrativo ou tributário que ultrapassasse o período legal para sua apreciação.

Essa medida é expressamente encontrada na Espanha, na Lei Geral Tributária, Art. 240, com a seguinte redação:

1. La duración del procedimiento en cualquiera de sus instancias será de un año contado desde la interposición de la reclamación. Transcurrido este plazo, el interesado podrá considerar desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente, cuyo plazo se contará a partir del día siguiente de la finalización del plazo de un año a que se refiere este apartado.

El tribunal deberá resolver expresamente en todo caso. Los plazos para la interposición de los correspondientes recursos comenzarán a contarse desde el día siguiente al de la notificación de la resolución expresa.

2. Transcurrido un año desde la iniciación de la instancia correspondiente sin haberse notificado resolución expresa y siempre que se haya acordado la suspensión del acto reclamado, dejará de devengarse el interés de demora en los términos previstos en el apartado 4 del artículo 26 de esta Ley. (ESPAÑA. Artigo 240 da Lei 58/2003, de 17 de Dezembro, **Lei Geral Tributária**).

Deve haver ainda a impossibilidade dos órgãos julgadores administrativos de se absterem em resolver qualquer reclamação a eles submetida (procedimento esse que impossibilita aos administrados ficarem sem prestação jurisdicional e também permite a criação da jurisprudência administrativa organizada). A apreciação dos processos deve ser realizada por alçadas (pelo valor em contenda, seria determinado um procedimento processual sumário ou comum, *e.g.*).

E, seguindo a linha espanhola, para que um processo chegue à instância judicial, o mesmo deve passar pela revisão administrativa, obrigatoriamente (Artigo 249 da Lei 58/2003, de 17 de Dezembro, Lei Geral Tributária). Assim, o contribuinte, mediante ato lesivo de seus

direitos, deve apresentar sua ação revisional ante a Instância Administrativa para que, enfim, em caso de rejeição, possa seguir com sua impugnação ao Poder Judiciário.

Essa obrigatoriedade (questões tributárias submetidas à apreciação de organismos administrativos, antes de serem levados à jurisdição do Poder Judiciário), permitiria a forte fixação da Instância Administrativa como órgão julgador, proporcionando aos administrados confiança e certeza em suas decisões. No entanto, obviamente, há de ser disponibilizado o completo contraditório material e formal dentro do processo administrativo tributário aos administrados.

E isso não contrariaria o Art. 5.º, Incisos XXXV e LIV da Constituição da República, pois não estaria restringida a posterior apreciação do Poder Judiciário (se o recorrente achasse necessária). É fato imperioso notar que nenhuma lesão ou ameaça a direito seja excluída da apreciação do Poder Judiciário; contudo, a obrigatoriedade da lide ser imposta à apreciação de um órgão especialmente criado para resolver estas questões de natureza tão complexa não desencadearia qualquer desrespeito a direito do administrado, muito pelo contrário, esse último teria ampliada a sua exposição de seus motivos para embargar um ato administrativo. E, mesmo depois da decisão administrativa, o administrado poderia seguir com seu processo na jurisdição comum; caso esse ainda se sentisse inconformado.

No entanto, para que este procedimento não seja desvirtuado, seria preciso, concomitantemente, a obrigatoriedade da apreciação das provas praticadas no procedimento administrativo dentro do processo judicial e que as decisões dos organismos julgadores administrativos possuíssem o caráter de coisa julgada quanto aos fatos, o que afirmaria a obediência aos princípios da economia e da celeridade processual. Essas imposições se fazem necessárias para evitar a duplicidade de julgamento de mesma matéria que existe no sistema atual do país.

E, seguindo a linha principiológica das garantias processuais e constitucionais, primeiramente, haveria de existir a proibição da *reformatio in pejus* (os órgãos jurisdicionais administrativos deverão julgar as lides dentro dos limites e das pretensões formuladas pelas partes); os membros julgadores administrativos devem ser selecionados via concurso público, nos mesmos paradigmas dos magistrados do Poder Judiciário, membros dos órgãos revisores poderiam ser selecionados por seu notório saber jurídico em matéria administrativa ou tributária (também é possível que funcionários com ampla experiência na matéria sejam selecionados para cumprir esta função); isso tudo para garantir a imparcialidade dos julgadores na contenda. Contudo, o mais importante direito é o de assegurar o contraditório

formal e material ao contribuinte. Disponibilizar meios para que o mesmo possa produzir provas e essas sejam cuidadosamente analisadas, como se assim estivessem na jurisdição judicial, pois será somente na Instância Administrativa que elas serão analisadas, ressalvadas as hipóteses de provas supervenientes.

Abaixo, apresenta-se um modelo de Projeto de Lei Ordinária para a implementação desta Primeira Proposta. Essa é influenciada pelo sistema estadunidense e amplamente pelo sistema espanhol, que utiliza todos os meios anteriormente listados para organizar suas instâncias jurisdicionais. As principais características são, resumidamente, (1) a obrigatoriedade das questões administrativas tributárias serem analisadas pela Instância Administrativa previamente; (2) a coisa julgada quanto aos fatos, (3) inconformado, o administrado, pode seguir à 1.ª Instância do Poder Judiciário.

6.1.2 Modelo de Projeto de Lei Ordinária

Projeto de Lei n.º [...].

Regulamenta o Art. 5.º, Incs. XXXV e LIV da Constituição, que dispõe sobre a Inafastabilidade do Controle Judicial e o Devido Processo Legal e dá outras providências.

Art. 1.º O ingresso em juízo das matérias tributárias será condicionado ao exaurimento prévio das vias administrativas.

§ 1.º A duração do procedimento, em qualquer de suas instâncias, será de um ano, sempre contada desde a interposição da impugnação. Transcorrido este prazo, o interessado poderá desconsiderar a obrigação do *caput* deste Artigo.

§ 2.º A decisão final proferida na via administrativa terá eficácia de coisa julgada quanto aos fatos, limitando-se a discussão judicial à:

- I - competência das autoridades administrativas julgadoras;
- II - qualificação jurídica dos fatos;
- III - decisão manifestamente contrária à prova dos autos.

IV - interpretação divergente de Lei, Tratado, ou da Constituição da que lhe for atribuída por Tribunais Superiores;

V - verificação se a decisão proferida contrariou Lei, Tratado, ou negou-lhes vigência;

VI - verificação se a decisão proferida contrariou dispositivo da Constituição ou julgou válida Lei ou ato de governo contestado em face da Constituição.

§ 3.º As vias administrativas não poderão efetuar controle de constitucionalidade de leis e atos normativos.

Art. 2.º Os órgãos julgadores administrativos não poderão se abster de resolver qualquer impugnação submetida a seu conhecimento, salvo conflito de competência ou deficiência em preceitos legais.

Art. 3.º A apreciação das impugnações obedecerá aos procedimentos comum, sumário e sumaríssimo em organização disposta em Lei.

Art. 4.º O Juiz ou Tribunal aproveitará as provas procedidas e analisadas pelos órgãos julgadores administrativos e determinará quantas estime pertinente para a mais acertada decisão sobre o assunto em organização disposta em Lei.

Artigo 5.º - Esta Lei entra em vigor em 1.º de Janeiro de [...].

6.2 Segunda Proposta

A segunda proposta, intermediária, seguindo o desígnio da celeridade processual e formando a Instituição da Instância Administrativa *propriamente dita* no país, é um pouco mais profunda e alteraria a estrutura jurisdicional brasileira. Para implementá-la, além das características da primeira proposta, seria necessário converter a atual Instância Administrativa Tributária brasileira (Conselhos Administrativos de Recursos Fiscais, *e. g.*) em um órgão julgador de 1.^a Instância, esse faria coisa julgada quanto aos fatos e os recursos dele provenientes seriam encaminhados aos Tribunais judiciais competentes para a apreciação revisional (Tribunais Superiores, Tribunais Regionais Federais ou Tribunais de Justiça). É um modelo de inspiração americana, que ocasionará a completa inexistência da duplicidade de apreciação dos casos impugnados; há somente o direito constitucional ao recurso. Esta proposta também foi desenvolvida com o intuito de abrandar as insuficiências institucionais do Brasil sem que sejam necessárias alterações constitucionais para tanto.

6.2.1 Exposição de Motivos

A duplicidade de apreciação das matérias administrativas tributárias no Brasil é evidente a todos, não é preciso que pesquisas ou doutrinas empiricamente demonstrem isso, basta visualizar sua organização. Servem de exemplo as questões concernentes a tributos federais; essas, antes de seguirem seu curso no Poder Judiciário, podem ser levadas à apreciação das Delegacias de Julgamento da Receita Federal, do Conselho de Recursos Administrativos Fiscais e da Câmara Superior de Recursos Fiscais (são até três níveis de apreciação). Os tributos estaduais e municipais também podem ser levados à apreciação de organismos julgadores administrativos estaduais e municipais (esses últimos somente existentes em grandes capitais). Entretanto, sinalizou-se que o país não dispõe de eficiente apreciação das matérias administrativas e tributárias. A duplicidade que aqui ocorre, em muito

pouco contribui para a segurança dos administrados ou para o termo dos conflitos que surgem dessas relações.

Dessa forma, tendo em vista a situação brasileira, a principal modificação necessária à jurisdição pátria é firmar os órgãos julgadores administrativos federais e estaduais como jurisdição competente, de primeira instância, para, propriamente, julgar os processos administrativos tributários da relação jurídica Administração-Administrado.

Essa modificação é altamente encorajada por três essenciais motivos; são eles: (1) a 1.^a Instância seria especializada na matéria, seus julgadores conheceriam profundamente o tema em questão, proporcionando maior segurança aos administrados; (2) a duplicidade de apreciação da matéria administrativa tributária seria extinguida ou muito limitada (exceções seriam os casos expressamente previstos em lei, como, por exemplo, decisões contrárias às provas existentes no processo); e (3) A Inafastabilidade do Controle Judicial seria respeitado, pois eventual discordância ou inconformidade do recorrente poderia ser levada ao Poder Judiciário.

Esta transformação ocasionaria consequências profundas na resolução destas lides administrativas; são exemplos: (I) o tempo de tramitação dos processos seria inferior ao atual, a teoria e a prática obedeceriam aos princípios da economia e da celeridade processual em seu verdadeiro sentido (sem comprometer o correto andamento dos procedimentos processuais); (II) como a execução fiscal é o tipo de ação que "[...] é responsável por grande parte do congestionamento da Justiça [...]"²⁰², órgãos especialmente criados para esta finalidade desafogariam os Tribunais judiciais do país, pois estariam treinados na matéria administrativa e tributária; (III) a qualidade das decisões em 1.^a Instância aumentaria, pois todas seriam tomadas em acórdão com agentes julgadores especializados (a estrutura hoje existente não seria alterada, haveria órgãos de 1.^a apreciação e órgãos de recurso dentro desta 1.^a Instância Administrativa); e (IV) o aumento da arrecadação tributária, pois o contribuinte realmente devedor do tributo questionado poderia ser executado em menor espaço de tempo (um processo tributário no país tem seu termo em aproximadamente doze anos, segundo dados provenientes desta Pesquisa).

Todavia, há necessidade de se garantir mais enfaticamente a imparcialidade e a independência destes órgãos julgadores de 1.^a Instância, pois essa será o primeiro grau de cognição da matéria administrativa tributária.

²⁰² Neste sentido: CONSELHO Nacional de Justiça. **Justiça em Números 2009: Indicadores do Poder Judiciário - Panorama do Judiciário Brasileiro, Sumário Executivo**. Brasília, Setembro de 2010, p. 16.

Esses órgãos devem ser retirados da hierarquia do Ministério da Fazenda ou das Secretarias da Fazenda dos Estados para que possam se transformar em Instância Julgadora livre de qualquer influência governamental.

Seria necessária a organização dos mesmos por via Constitucional e Legal, a começar pelo provimento dos cargos de vogais administrativos. Seu provimento dever-se-ia por concurso público de provas e títulos, sendo preciso que o concorrente possua ao menos algum tempo de experiência na matéria administrativa tributária.

Os julgadores administrativos tributários seriam imbuídos das mesmas garantias dos magistrados, como, por exemplo, a vitaliciedade, a inamovibilidade, a irredutibilidade de subsídios. Necessário também a esses órgãos julgadores a autonomia administrativa e financeira e a independência funcional.

É formada, portanto, uma Instância jurisdicional administrativa, com as mesmas garantias da jurisdição judicial, competente para julgar, em 1.^a Instância, as causas de natureza administrativa tributária. As mesmas outras vinculações da primeira proposta deverão estar incluídas na segunda proposta para seu pleno êxito.

6.2.2 Modelo de Proposta de Emenda Constitucional

Proposta de Emenda Constitucional n.º [...].

Inclui os Arts. na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

As Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, nos termos do § 3.º, do Artigo 60, da Constituição da República, promulgam a seguinte Emenda ao Texto Constitucional:

Art. 1.º São incluídas no Título IV, Capítulo III da Constituição da República os Arts. 110-A, 110-B, 110-C e 110-D, referente à Organização dos Poderes, com a seguinte redação:

Art. 110-A. Lei, de iniciativa da União e dos Estados, disporá sobre a organização, o funcionamento e as competências dos órgãos julgadores administrativos tributários, que julgam, em 1.^a Instância, ações de natureza administrativa tributária.

§ 1.º A decisão final proferida nos órgãos julgadores administrativos tributários federais e estaduais terão eficácia de coisa julgada quanto aos fatos.

§ 2.º Os Tribunais Superiores, os Tribunais Regionais Federais ou os Tribunais de Justiça dos Estados e do Distrito Federal e Territórios, em sua competência, exercerão juízo revisoral das matérias condicionadas aos órgãos julgadores do *Caput* deste Artigo, limitando-se a discussão judicial à:

I - competência das autoridades administrativas julgadoras;

II - qualificação jurídica dos fatos;

III - decisão manifestamente contrária à prova dos autos.

IV - interpretação divergente de Lei, Tratado, ou da Constituição da que lhe for atribuída por Tribunais Superiores;

V - verificação se a decisão proferida contrariou Lei, Tratado, ou negou-lhes vigência;

VI - verificação se a decisão proferida contrariou dispositivo da Constituição ou julgou válida Lei ou ato de governo contestado em face da Constituição.

110-B. Lei complementar, de iniciativa da União e dos Estados, disporá sobre o Estatuto dos julgadores fiscais e tributários.

110-C. Os julgadores administrativos tributários federais e estaduais gozam das seguintes garantias:

I - vitaliciedade, que, no primeiro grau, só será adquirida após dois anos de exercício, dependendo a perda do cargo, nesse período, de deliberação administrativa a que o julgador estiver vinculado, e, nos demais casos, de sentença judicial transitada em julgado;

II - inamovibilidade, salvo por motivo de interesse público;

III - irredutibilidade de subsídio, ressalvado o disposto nos Artigos 37, X e XI, 39, § 4º, 150, II, 153, III, e 153, § 2º, I.

110-D. Aos órgãos julgadores administrativos tributários são asseguradas a autonomia administrativa e financeira e a independência funcional.

Artigo 2.º - Esta Lei entra em vigor em 1.º de Janeiro de [...].

6.3 Terceira Proposta

Inspirada nos modelos francês e português, uma asserção profunda reorganizaria completamente o sistema pátrio, possivelmente necessitando para ser implementada na sua totalidade de uma Emenda Constitucional. Haveria uma separação de jurisdições, formando dois novos órgãos no Poder Judiciário brasileiro; esses seriam possivelmente os seguintes: (A) os Tribunais Tributários Federais e Juízes Tributários Federais; e (B) os Tribunais Tributários e Juízes Tributários dos Estados e do Distrito Federal e Territórios.

Esta também é uma proposta que advém do estudo das Instâncias Administrativas e Judiciais no Direito Comparado, bem como da análise de pesquisas de campo. Seguem a Exposição de Motivos, o Modelo de Proposta de Emenda Constitucional e o Modelo de Projeto de Lei Complementar para a implementação desta Terceira Proposta.

6.3.1 *Exposição de Motivos*

O Brasil não mais dispõe do entendimento advindo do período Imperial concernente ao Contencioso Administrativo. Estava claro, àquela época, a necessidade de separação de jurisdições em administrativa e judicial comum, magistralmente tratada por Visconde de Uruguai. Com a República, somente em 1977, percebeu-se a necessidade de que questões de natureza administrativa obtivessem respaldo de órgãos julgadores administrativos; entretanto, este pensamento não foi levado adiante.

A lei não poderá excluir da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão de direito individual. O ingresso em juízo poderá ser condicionado a que se exauram previamente as vias administrativas, desde que não exigida garantia de instância, nem ultrapassado o prazo de cento e oitenta dias para a decisão sobre o pedido. (BRASIL. Artigo 153, § 4.º da **Constituição de 1967**. Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 7, de 1977).

É fato que a jurisdição administrativa para ser implantada, necessita de ampla atuação normativa e doutrinária (sob nítida inspiração histórica pátria e sistêmica européia). E ainda mais, é preciso compreender as responsabilidades e limites da Administração Tributária e os direitos e as obrigações dos contribuintes. A jurisdição administrativa é instituição de acordo com o Estado Democrático de Direito, com processo decisório firmado na instrução técnica e especializada, obedecendo à separação e a independência que esta matéria exige.

Contudo, este modelo, de própria aparência alienígena, já existe no país. A Justiça Eleitoral é órgão do Poder Judiciário e Administração responsável pela gestão das eleições ao mesmo tempo. É propriamente um Poder Judiciário Administrativo; suas impugnações e lides somente estão circunscritas a uma determinada área administrativa, sendo que a maior parte das funções realizadas por este órgão não é própria do Poder Judiciário (gestão das eleições, cadastramento de eleitores, de candidatos, por exemplo).

A duplicidade de apreciação das lides provenientes da relação Administração-Administrado é custosa ao Estado, tanto ao erário público, quanto aos direitos dos contribuintes. A fim de que se extinguisse esta duplicidade, seria necessário aplicar uma destas três ações a seguir: (A) tornar a Instância Administrativa obrigatória com o fim de fortalecê-la; (B) transformá-la em Órgão Julgador de 1.^a Instância; ou (C) criar nova jurisdição (propriamente administrativa).

Esta última medida preserva plenamente o conjunto de direitos e de obrigações que formam as normas legais e constitucionais do contribuinte. A Justiça Administrativa Tributária, nesse sentido, deve ser imune à autoridade ministerial ou de outras autoridades do órgão fazendário. Fazem-se necessárias garantias e meios próprios ao cumprimento de suas competências, sobretudo ao propósito de solver o desentendimento das relações entre os órgãos e autoridades fazendárias e os sujeitos passivos dos tributos e contribuições.

Hoje, os órgãos julgadores do Ministério da Fazenda (DRJ, CARF e CSRF) e outros Conselhos de Contribuintes nos Estados Federados, apesar de aparente desobstrução, estão vinculados, em última análise, às respectivas autoridades ministeriais e fazendárias. Não é raro encontrar exemplos de interferências dos órgãos hierárquicos no funcionamento e composição destes Conselhos. E tudo isso para que as futuras decisões destes órgãos estejam em conformidade com o entendimento do organismo governamental. A toda evidência, aqui sim está se transgredindo a segurança do Art. 5.^o, Inciso LV, da Constituição da República: “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes” (Brasil.

Art. 5.º, Inciso LV da Constituição da República de 1988). As decisões destes órgãos julgadores somente poderiam ser desconstituídas pelo Poder Judiciário; não poderiam sofrer ingerências de autoridades do Poder Executivo; esta postura fere até mesmo o princípio básico da Administração, o da Legalidade.

A terceira proposta, um modelo de Proposta de Emenda à Constituição, precisa adotar como fundamentos basilares para a firmação da Justiça Administrativa Fiscal, além dos demais preceitos listados nas duas primeiras asserções, os seguintes princípios: (I) Independência e Autonomia Funcional e Administrativa; (II) Independência e Autonomia dos Julgadores Administrativos; (III) Direito ao Duplo Grau de Cognição, independente de apresentação de garantia por parte do contribuinte; (IV) Decisões Colegiadas, especializadas por matéria administrativa tributária, tanto em primeiro grau de conhecimento, quanto nos graus recursais.

As competências dessa Justiça Administrativa Tributária seriam essencialmente as mesmas que estão estabelecidas na Seção V, do Decreto n.º 70.235 de 6 de Março de 1972 (Arts. 24 a 26-A). Caberia à Jurisdição Administrativa Tributária o julgamento de processos provenientes da relação entre a Fazenda Pública (ou outra autoridade em processos administrativos tributários) e o contribuinte, especialmente, nos casos de lançamento, cobrança de créditos tributários, fiscalização, imunidade, isenção, restituição, ressarcimento, reembolso, compensação, suspensão, redução de obrigações, créditos tributários, contribuições, entre outras hipóteses especificadas em Lei.

Além das competências, importante a Lei Complementar dispor que a decisão da Justiça Administrativa Tributária também deve conferir eficácia *erga omnes* e efeito vinculante aos órgãos hierarquicamente inferiores do Poder Judiciário Administrativo. Cuida-se também, de constitucionalizar o processo administrativo tributário, prevendo Leis Complementares e Ordinárias específicas para disciplinar o contencioso administrativo, no âmbito da administração pública direta e indireta, da União, dos Estados, do Distrito Federal e Territórios e dos Municípios. Essa legislação superveniente também poderia dispor sobre garantia de Instância e efeitos de recebimento de recurso, quando da impugnação de decisões dos Juízes Administrativos Tributários de 1.ª Instância.

A razão de existir todas essas garantias e peculiaridades acima listadas é senão a de firmar a própria Justiça Administrativa Tributária nos mesmos moldes do Poder Judiciário comum. O Brasil possui profundas deficiências institucionais, que somente serão corrigidas, em seu germe, com a completa reformulação e divisão das jurisdições que nosso país, por

primeiro, se identificou, desde sua criação. A seguir, seguem os modelos de Proposta de Emenda Constitucional, de Lei Complementar (limitando-se, essa, à competência federal) e de Lei Ordinária. Leis Complementares e Ordinárias dos Estados deverão organizar as suas Justiças Administrativas Tributárias, em obediência ao Princípio Federativo, ressalvadas disposições nacionais.

6.3.2 Modelo de Proposta de Emenda à Constituição

Proposta de Emenda Constitucional n.º [...].

Altera a redação do Art. 92 e seguintes da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

As Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, nos termos do § 3.º, do Artigo 60, da Constituição da República, promulgam a seguinte Emenda ao Texto Constitucional:

Art. 1.º O art. 92 da Constituição da República passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 92 São órgãos do Poder Judiciário:

I - o Supremo Tribunal Federal;

I-A - o Conselho Nacional de Justiça;

II - o Superior Tribunal de Justiça;

III - os Tribunais Regionais Federais e Juízes Federais;

III-A - os Tribunais Regionais Administrativos Tributários Federais e Juízes Administrativos Tributários Federais;

IV - os Tribunais e Juízes do Trabalho;

V - os Tribunais e Juízes Eleitorais;

VI - os Tribunais e Juízes Militares;

VII - os Tribunais e Juízes dos Estados e do Distrito Federal e Territórios.

VII-A - os Tribunais Administrativos Tributários e Juízes Administrativos Tributários dos Estados e do Distrito Federal e Territórios.

Art. 2.º São incluídas no Título IV, Capítulo III da Constituição da República as Seções IV-A e VIII-A e os Arts. 110-A, 110-B, 110-C, 110-D, 110-E, 110-F, 110-G e 126-A, referente à Organização dos Poderes, com a seguinte redação:

Seção IV-A – Dos Tribunais Regionais Administrativos Tributários Federais e dos Juízes Administrativos Tributários Federais.

Art. 110-A Lei Complementar disporá parâmetros para a organização, a competência e a composição dos Tribunais Regionais Administrativos Tributários Federais e dos Juízes Administrativos Tributários Federais.

§ 1.º O Acórdão proferido na Justiça Administrativa Tributária Federal de 1ª Instância terá eficácia de coisa julgada quanto aos fatos.

§ 2.º As Turmas de 1ª Instância da Justiça Administrativa Tributária Federal terão composição e quorum de três membros, obrigatoriamente.

Art. 110-B À Justiça Administrativa Tributária cabe controle de constitucionalidade concernente a suas matérias.

Art. 110-C Os Juízes Administrativos Tributários gozam das garantias do art. 95 da Constituição da República, além de outras relativas ao Poder Judiciário provenientes da Carta Magna.

§ 1.º Os Juízes da jurisdição administrativa tributária podem incorrer em responsabilidade pelas suas decisões exclusivamente nos casos previstos na lei.

§ 2.º Os Juízes da jurisdição administrativa tributária estão sujeitos às incompatibilidades estabelecidas na Constituição e na Lei, sendo regidos por seu Estatuto.

Art. 110-D À Justiça Administrativa Tributária são asseguradas a autonomia administrativa e financeira e a independência funcional.

Art. 110-E Lei complementar, de iniciativa da União, disporá sobre o Estatuto da Justiça Administrativa Tributária.

Art. 110-F É facultado aos Estados, bem como ao Distrito Federal, manter sua organização judiciária originária.

Art. 110-G O Poder Legislativo normatizará, no prazo de seis meses a contar da

publicação desta emenda, as questões dependentes de Lei Complementar.

Seção VIII-A – Dos Tribunais Administrativos Tributários e dos Juízes Administrativos Tributários dos Estados e do Distrito Federal e Territórios.

Art. 126-A Lei Complementar disporá parâmetros para a organização, a competência e a composição dos Tribunais Administrativos Tributários e dos Juízes Administrativos Tributários dos Estados e do Distrito Federal e Territórios.

§ 1.º O Acórdão proferido na Justiça Administrativa Tributária Estadual de 1ª Instância terá eficácia de coisa julgada quanto aos fatos.

§ 2.º As Câmaras de 1ª Instância da Justiça Administrativa Tributária Estadual terão composição e quorum de três membros, obrigatoriamente.

Art. 3.º O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar acrescido do seguinte art. 98:

Art. 98 Enquanto não forem aprovadas as Leis Complementares de que trata o Art. 110-G da Constituição da República, aplicar-se-ão, no que não esteja especialmente regulado, subsidiariamente, à Justiça Administrativa Tributária, com as devidas adaptações, as disposições relativas à Justiça Comum.

Art. 4.º O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar acrescido do seguinte art. 99

Art. 99 Ficam extinguidos os Órgãos Julgadores Administrativos Tributários do Ministério da Fazenda e Economia, incluindo, neste sentido, as Delegacias de Julgamento da Receita Federal, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e a Câmara Superior de Recursos Fiscais.

§ 1.º Aos membros julgadores dos órgãos referidos no *caput* deste artigo é facultada sua conversão em Juízes Administrativos Tributários, vedada qualquer diferenciação, inclusive a de subsídios.

§ 2.º Lei Complementar regularizará o aproveitamento dos prédios, dos servidores e dos

membros julgadores do Ministério da Fazenda e Economia.

Art. 5.º Esta Emenda Constitucional entra em vigor em 1.º de Janeiro de [...].

6.3.3 Modelo de Projeto de Lei Complementar

Projeto de Lei Complementar n.º [...].

Estabelece normas e regulamenta as Seções IV-A e VIII-A da Constituição, que dispõe sobre a criação dos Tribunais Regionais Administrativos Tributários Federais e dos Juízes Administrativos Tributários Federais; fundamenta a jurisdição administrativa tributária e dá outras providências.

Art. 1.º A Jurisdição Administrativa Tributária é soberana, com competência para administrar a Justiça, em nome do povo, nos litígios emergentes das relações jurídicas administrativas tributárias.

Art. 2.º São órgãos da Justiça Administrativa Tributária Federal:

I - os Tribunais Regionais Administrativos Tributários Federais;

II - os Juízes Administrativos Tributários Federais.

Art. 3.º Os Tribunais Regionais Administrativos Tributários Federais compõem-se de, no mínimo, sete juízes, recrutados, quando possível, na respectiva região e nomeados pelo Presidente da República dentre brasileiros com mais de trinta e menos de sessenta e cinco anos, sendo:

I - um quinto dentre advogados com mais de dez anos de efetiva atividade profissional na matéria administrativa tributária e membros do Ministério Público Federal com mais de dez anos de carreira;

II - os demais, mediante promoção de Juízes Administrativos Tributários Federais com mais de cinco anos de exercício, por antigüidade e merecimento, alternadamente.

§ 1.º A lei disciplinará a remoção ou a permuta de juízes dos Tribunais Regionais Administrativos Tributários Federais e determinará sua jurisdição e sede.

§ 2.º Os Tribunais Regionais Administrativos Tributários Federais poderão funcionar descentralizadamente, constituindo Câmaras regionais, a fim de assegurar o pleno acesso do jurisdicionado à justiça em todas as fases do processo.

Art. 4.º Compete aos Tribunais Regionais Administrativos Tributários Federais:

I - processar e julgar, originariamente:

a) os Juízes Administrativos Tributários Federais da área de sua jurisdição nos crimes de responsabilidade, ressalvada a competência da Justiça Eleitoral;

b) as ações rescisórias de julgados seus ou dos Juízes Administrativos Tributários Federais da região;

c) os mandados de segurança e os "habeas-data" contra ato do próprio Tribunal ou de Juiz Administrativos Tributário Federal;

d) os conflitos de competência entre Juízes Administrativos Tributários Federais vinculados ao Tribunal;

e) Tutela de direitos fundamentais, bem como dos direitos e interesses legalmente protegidos dos particulares diretamente fundados em normas de Direito Administrativo Tributário ou normas decorrentes de atos jurídicos praticados ao abrigo de disposições de Direito Administrativo Tributário.

II - julgar, em grau de recurso, as causas decididas pelos Juízes Administrativos Tributários Federais e pelos Juízes Administrativos Tributários Estaduais no exercício da competência Administrativa Tributária Federal da área de sua jurisdição.

Art. 5.º Aos Juízes Administrativos Tributários Federais compete processar e julgar:

I - as causas em que a União, entidade autárquica ou empresa pública federal forem interessadas na condição de autoras, rés, assistentes ou oponentes, exceto as de falência, as de acidentes de trabalho e as sujeitas à Justiça Eleitoral e à Justiça do Trabalho;

II - as causas entre Estado estrangeiro ou organismo internacional e Município ou pessoa domiciliada ou residente no País;

III - as causas fundadas em tratado ou contrato da União com Estado estrangeiro ou organismo internacional;

IV - os mandados de segurança e os "habeas-data" contra ato de autoridade federal, excetuados os casos de competência dos Tribunais Federais, Juízes Federais e dos Tribunais Tributários Federais;

§ 1.º - As causas em que a União for autora serão aforadas na seção judiciária onde tiver domicílio a outra parte.

§ 2.º - As causas intentadas contra a União poderão ser aforadas na seção judiciária em que for domiciliado o autor, naquela onde houver ocorrido o ato ou fato que deu origem à demanda ou onde esteja situada a coisa, ou, ainda, no Distrito Federal.

§ 3.º - Serão processadas e julgadas na justiça administrativa tributária estadual, no foro do domicílio dos segurados ou beneficiários, as causas em que forem partes instituição de previdência social e segurado, sempre que a comarca não seja sede de vara do juízo federal, e, se verificada

essa condição, a lei poderá permitir que outras causas sejam também processadas e julgadas pela justiça estadual.

§ 4.º - Na hipótese do parágrafo anterior, o recurso cabível será sempre para o Tribunal Regional Administrativo Tributário Federal na área de jurisdição do juiz de primeiro grau.

§ 5.º - Nas hipóteses de grave violação de direitos humanos, o Procurador-Geral da República, com a finalidade de assegurar o cumprimento de obrigações decorrentes de tratados internacionais de direitos humanos dos quais o Brasil seja parte, poderá suscitar, perante o Superior Tribunal de Justiça, em qualquer fase do inquérito ou processo, incidente de deslocamento de competência para a Justiça Administrativa Tributária Federal, ressalvada a competência da Justiça Federal.

Art. 6.º Cada Estado, bem como o Distrito Federal, constituirá uma seção administrativa tributária judiciária que terá por sede a respectiva Capital, e varas localizadas segundo o estabelecido em lei.

Parágrafo único. Nos Territórios Federais, a jurisdição e as atribuições cometidas aos Juízes Administrativos Tributários Federais caberão aos Juízes Administrativos Tributários da Justiça Administrativa Tributária local, na forma da lei.

Art. 7.º Lei, de iniciativa da União e dos Estados, disporá sobre a organização, o funcionamento e as competências da Justiça Administrativa Tributária Federal, que julga, em 1.ª Instância e 2ª Instância, ações de natureza administrativa tributária.

Artigo 8.º - Esta Lei entra em vigor em 1.º de Janeiro de [...].

6.3.4 Modelo de Projeto de Lei Ordinária

Projeto de Lei Ordinária n.º [...].

Estabelece normas de competência e funcionamento da estrutura da Jurisdição Administrativa Tributária Federal e dá outras providências.

Art. 1.º Compete aos Tribunais da Justiça Administrativa Tributária Federal, vedada a reapreciação de fatos, o julgamento de recursos *ex officio* e voluntários de acórdão das Turmas de 1ª Instância da Jurisdição Administrativa Tributária Federal.

§ 1.º As Turmas do Tribunal e as de 1ª Instância serão especializadas por matéria, na forma do Regimento Interno dos Tribunais Regionais Administrativos Tributários Federais.

§ 2.º Ao Pleno dos Tribunais Regionais Administrativos Tributários Federais compete à uniformização de decisões divergentes, em tese, das Turmas do respectivo Tribunal, por meio de resolução.

§ 3.º As resoluções de que trata o parágrafo anterior vincularão as todas as Turmas da Justiça Administrativa Tributária Federal.

Art. 2.º Compete às Seções da Justiça Administrativa Tributária de 1ª Instância processar e julgar a liquidez e certeza da dívida ativa da união de natureza tributária.

§ 1.º Incluem-se na competência das Seções da Justiça Administrativa Tributária de 1ª Instância os processos administrativos de compensação, ressarcimento, restituição e reembolso, bem como de reconhecimento de isenção ou de imunidade tributária.

§ 2.º O Acórdão proferido na Justiça Administrativa Tributária Federal de 1ª Instância terá eficácia de coisa julgada quanto aos fatos.

Art. 3.º Está nomeadamente excluída do âmbito da Jurisdição Administrativa Tributária a apreciação de litígios que tenham por objeto a impugnação de:

I - Decisões jurisdicionais proferidas por Tribunais não integrados na Jurisdição Administrativa Tributária;

II - Atos relativos ao inquérito e à instrução criminais, ao exercício da ação penal e à execução das respectivas decisões;

III - A apreciação das ações de responsabilidade por erro judiciário cometido por Tribunais pertencentes a outras ordens de Jurisdição, bem como das correspondentes ações de regresso.

Art. 4.º Esta Lei entra em vigor em 1.º de Janeiro de [...].

CONCLUSÃO

Para a efetivação dos direitos e das garantias dispostas na Carta Fundamental, o Estado está sujeito à capacidade e eficiência de sua arrecadação e de sua execução orçamentária. No Estado brasileiro, isso não é diferente; embora sua capacidade de arrecadação para promover a atividade econômica, aprimorar os serviços públicos prestados à sociedade e, ainda, ampliar as políticas de inclusão social com a distribuição de renda ser bastante grande, a eficiência deste recolhimento está muito aquém do idealizado.

O sistema adotado pelo país permite que o número de execuções fiscais chegue a mais de 50% (cinquenta por cento) dos processos judiciais em curso no âmbito do Poder Judiciário, sendo que na Justiça Federal, esta proporção é de 36,8% (trinta e seis vírgula oito por cento). Aponta-se, inclusive, uma taxa média de crescimento de 15% (quinze por cento) do estoque de ações em tramitação na Primeira Instância da Justiça Federal (segundo dados do Conselho Nacional de Justiça de 2009). Ademais, é notória a taxa de congestionamento médio nos julgamentos em Primeira Instância, atingindo cifras ao redor dos 80% (oitenta por cento).

O processo de cobrança dos créditos tributários no Brasil (tanto na esfera Administrativa como na Judicial) apresenta uma morosidade assustadora; o ensaio circunstanciou o crescente acúmulo de conflitos nesta área, a todos evidenciando que algo necessita ser feito para, ao menos, contornar esta situação. A Administração Tributária, assim organizada, não é capaz de alcançar o devedor de créditos tributários constituídos, o que faz com que sua eficiência fique ameaçada.

Nesse sentido, o presente estudo traz uma compilação de dados empíricos e doutrinários para a mais acertada compreensão das dificuldades do atual sistema jurisdicional, fomentando a construção de propostas para o seu aperfeiçoamento e trazendo a público essas ideias. Exploraram-se as opiniões e os pontos de vista de Juízes, Procuradores, Servidores, Advogados, Desembargadores, Ministros, Empreendedores, Líderes Sociais e Líderes Políticos. Foi possível constatar com esses atores a realidade fática da Duplicidade de Instâncias – a Administrativa e a Judicial – em matéria fiscal, para a composição das lides entre o Fisco e o contribuinte.

Essa relação sócio-jurídica abarca a atividade de servidores públicos que realizam, ou que, pelo menos, acompanham, o processo de lançamento dos tributos, administram a

aplicação da legislação cabível, fiscalizam o fiel cumprimento das obrigações, inscrevem o contribuinte em cadastros da dívida ativa, expedem certidões de dívida e outras. Isso tudo envolve necessariamente o complexo processo de constituição do crédito fiscal, o qual há de obedecer ao Direito Tributário, cujos princípios mais gerais estão declarados na Constituição.

Iniciado regularmente na Instância Administrativa, torna-se difícil precisar a duração do contencioso entre Administração Fiscal e contribuinte. Nessa Instância a maioria parece se inclinar por uma duração média de quatro anos (embora não raro somente a fase administrativa se estenda por dez anos ou mais). No entanto, como já visto, ao contribuinte está sempre aberta a Instância Judicial, sendo que a área mais significativa corresponde à execução fiscal.

O Direito Estrangeiro pode inspirar, pelo menos, a mitigação do problema. França e Portugal, entre outros Estados Nacionais, adotam modelo de sistema jurisdicional pelo qual a Justiça Administrativa é verdadeiro Órgão Judiciário, sendo que suas decisões adquirem o caráter da coisa julgada e resolvem as contendas dentro de seu campo de atuação. Nesses sistemas não se observa qualquer afronta à Supremacia do Direito.

Hoje, a Duplicidade de Instâncias apenas beneficia os litigantes que sabem usar as deficiências do sistema institucional vigente, replicando a matéria administrativa na via judicial para protelar ao máximo o pagamento de suas obrigações tributárias. Dos Entrevistados, 82% reconhecem que os custos da Duplicidade de Instâncias são elevados para a sociedade em geral (INTER-RELAÇÕES..., 2011, Tabela 23, p. 87 do Volume I). Entre litigar na esfera judicial diretamente, prefere o contribuinte iniciar a discussão na esfera administrativa. Assim, protela-se ao máximo a cobrança do crédito tributário, abrindo-se espaço, juridicamente, à elisão fiscal. É uma espécie de elisão-protelação, oficializada pelo sistema legislado.

Diante dos mais variados dados técnicos apresentados, poucas objeções remanescem sobre a necessidade da reforma institucional no âmbito da jurisdição fiscal. Caracteriza-se como contraproducente, irracional, custoso e moroso repetir a discussão tributária em duas Instituições que, no fim, irão debater o mesmo direito, a mesma matéria de prova, o mesmo tempo de contribuição, a mesma base de cálculo e o mesmo fato gerador.

Se resguardos o Devido Processo, a Ampla Defesa, o Contraditório, ou seja, todas as garantias processuais manifestadas pela Constituição, não há razão em desacreditar as decisões tomadas pela Instância Administrativa. Será preciso aperfeiçoar as Instituições

Jurisdicionais do país com o objetivo de racionalizar a arrecadação e a aplicação dos tributos pagos pelo conjunto da sociedade. Acredita-se, dessa maneira, que o presente ensaio é uma contribuição para o desenvolvimento de políticas para o aprimoramento do Estado Democrático de Direito brasileiro.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ADMINISTRATIVE OFFICE OF THE UNITED STATES COURTS. **2009 Annual Report of the Director: Judicial Business of the United States Courts**. Washington, D.C.: U.S. Government Printing Office, 2010. Disponível em: <<http://www.uscourts.gov/Statistics.aspx>>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

ALVIM, J. E. Carreira. **Comentários ao Código de Processo Civil Brasileiro**. Vol. I. Curitiba: Juruá, 2008. 400 p.

AMARAL, Diogo Freitas do; ALMEIDA, Mário Aroso de. **Grandes linhas da Reforma do Contencioso Administrativo**. 2.^a Ed. Coimbra: Almedina, 2003.

ANDRADA E SILVA, José Bonifácio de. **Lembranças e Apontamentos do Governo Provisório da Província de São Paulo para os seus Deputados**. 1.^a Ed., Rio de Janeiro, 1821; republicado in Obras Científicas, Políticas e Sociais de José Bonifácio de Andrada e Silva, Vol. II, p. 93-102, in Atas do Conselho de Estado do Império. **Conselho dos Procuradores Gerais das Províncias do Brasil, 1822-1823**. Senado Federal, 1973, 79 p. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/publicacoes/anais/asp/AT_AtadoConselhoDeEstado.asp>. Acesso em: 22 de Setembro de 2011.

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria dos Princípios: Da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos**. 6.^a Ed., Revista e Ampliada. São Paulo: Malheiros, 2006.

AYALA, José Luis Perez de; BECERRIL, Miguel Perez de Ayala. **Fundamentos de Derecho Tributario**. 7.^a Ed. Madrid: Edersa, 2007.

AZEVEDO, Eurico de Andrade. **O Contencioso Administrativo no Brasil**. Revista dos Tribunais. São Paulo. Vol. 560. 1982.

BARRETO MARTINS, Alberto André. **Organização Judiciária dos Estados Unidos da América**. Âmbito Jurídico. Rio Grande do Sul. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7430>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

BRAIBANT, Guy; STIRN, Bernard. **Le Droit Administratif Français**. 5.^a Ed. Paris: Presses de Sciences PO et Dalloz, 1999.

BRAGA, Valeschka e Silva. A Organização Jurisdicional. In: COSTA, Thales Morais da (ed.). **Introdução ao Direito francês**. Vol. I. Curitiba: Juruá Editora, 2009.

BRASIL. **Constituição Política do Império do Brasil de 25 de Março de 1824**. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 01 de Janeiro de 2012.

BRASIL. **Lei de 04 de Outubro de 1831**. Disponível em <<http://www.fazenda.gov.br>> Acesso em: 01 de Janeiro de 2012.

BRASIL. **Lei n.º 221, de 30 de Novembro de 1894**. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 01 de Janeiro de 2012.

BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 18 de Setembro de 1946**. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 01 de Janeiro de 2012.

BRASIL. **Constituição de 1967, sob a Emenda Constitucional n. 1 de 17 de outubro de 1969**. Disponível em <<http://www.presidencia.gov.br/legislacao/>>. Acesso em: 01 de Janeiro de 2012.

BRASIL. **Emenda Constitucional n.º 1, de 17 de Outubro de 1969**. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 01 de Janeiro de 2012.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 01 de Janeiro de 2012.

BRASIL. **Decreto n.º 70.235, de 6 de Março de 1972**. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 01 de Janeiro de 2012.

BRASIL. **Lei n.º 9.784, de 29 de Janeiro de 1999**. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 01 de Janeiro de 2012.

BRASIL. **Lei n.º 5.869, de 11 de Janeiro de 1973**. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 01 de Janeiro de 2012.

BRASIL. **Lei n.º 5. 172, de 25 de Outubro de 1966.** Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 01 de Janeiro de 2012.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria MF n.º 256, de 22 de Junho de 2009.** Disponível em <<http://www.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 01 de Janeiro de 2012.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Portaria n.º 2.701, de 28 de Setembro de 2001.** Disponível em <www.receita.fazenda.gov.br>. Acesso em: 01 de Janeiro de 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **MS 23550/DF.** Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, 2001.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **HC 79512/RJ.** Relator: Min. Sepúlveda Pertence. D. J., 16 de Maio de 2003, p. 92.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **HC 82.424/RS.** Tribunal Pleno, Rel. Min. Moreira Alves, Rel. para o Acórdão Min. Maurício Corrêa, 2003.

BRASIL. Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul. **Processo n.º 2706-0200/98-9.** 2.ª Câmara Especial, Rel. Cons. Subs. Cesar Santolim, 2004.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. **Processo n.º 70023692056.** Tribunal Pleno, Rel. Des. Jose Aquino Flores de Camargo, 2009.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. **Processo n.º 70045314192.** 2.º Grupo Cível, Rel. Des. Jose Luiz Reis de Azambuja, 2011.

BRASIL. Tribunal Regional Federal – 1.ª Região. **Apelação cível n.º 95.01.13412-1/MG.** Relator: Juíza Federal Gilda Sigmaringa Seixas. D. J., p. 53, de 31 de Julho de 2003

CAETANO, Marcello. **Princípios Fundamentais do Direito Administrativo.** 1.ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

_____. **Manual de Ciência Política e Direito Constitucional.** 6.ª Ed., Rev. e Ampl. T. I. Coimbra: Almedina, 2003.

_____. **Estudos de Direito Administrativo.** Amadora: Ática, 1974.

CARNEIRO, Athos Gusmão. **Jurisdição e Competência**. 12.^a Ed., Rev. e Atual. São Paulo: Saraiva, 2002. 429 p.

CARNELUTTI, Francesco. **Sistema de Direito Processual Civil**. Traduzido por Hiltomar Martins Oliveira. 1.^a Ed., São Paulo: Classic Book, 2000. 787 p.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 14.^a Ed. Lúmen Juris. Rio de Janeiro. 2005.

CASTRO, Alexandre Barros. **Procedimento Administrativo Tributário**. São Paulo: Atlas, 1996. 140 p.

CAVALCANTI, Themístocles Brandão. **Tratado de Direito Administrativo**. 5.^a Ed. Vol. 4. Rio de Janeiro: Freitas Bastos. 1964.

CAVALCANTI, Gilberto Povina. **Curso Programado Direito Administrativo**. 1.^a Ed. Rio de Janeiro. 1982. 112 p.

CHIOVENDA, Giuseppe. **Instituições de Direito Processual Civil**. 3.^a Ed. Campinas: Bookseller, 2002. Volume I. 520 p.

COMISSÃO de Juristas Responsável pela Elaboração de Anteprojeto de Código de Processo Civil. **Anteprojeto de Código de Processo Civil**. Brasília: Senado Federal, Presidência. 2010, 384 p. Disponível em <www.senado.gov.br/senado/novocpc/pdf/Anteprojeto.pdf>. Acesso em 16 de Setembro de 2011.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em Números**: Indicadores do Poder Judiciário – Panorama do Judiciário Brasileiro, Sumário Executivo. Brasília, Set. 2010. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/images/conteudo2008/pesquisas_judiciarias/jn2009/rel_sumario_exec_jn2009.pdf>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

_____. **Justiça em Números 2009**: indicadores do Poder Judiciário - Justiça Estadual. Brasília, Setembro de 2010. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/index.php?option=com_content&view=article&id=12188>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

CONSEIL D'ÉTAT. **Dossier de Presse, Rapport Public 2009**. De 19 de Junho de 2009. Disponível em: <http://www.conseil-etat.fr/cde/media/document/DP_bilan2009.pdf>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

CRETELLA JÚNIOR, José. **Manual de Direito Administrativo**. 6.^a Ed. Forense. Rio de Janeiro. 1998.

_____. **Prática do Processo Administrativo**. 7.^a Ed. Revista e Atualizada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.

DIAS, Ronaldo Bretas Carvalho. **Processo Civil Reformado**. 1.^a Ed., São Paulo: Del Rey, 2007. 292 p.

DIDIER Júnior, Fredie. **Curso de Direito Processual Civil**. Vol. 1, 12.^a Ed., Rev., Ampl. e Atual., Salvador: JusPodivm, 2010. 618 p.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de Direito Processual Civil**. Vol. I, 5.^a Ed. Rev. e Atual., São Paulo: Malheiros. 2005. 735 p.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 18.^a Ed. São Paulo: Atlas, 2005.

DUARTE, José. **A Constituição Brasileira de 1946 – Exegese dos Textos à luz dos trabalhos da Assembléia Constituinte**. Vol. III. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1947. 578 p.

ESPANHA. **Constituição Espanhola de 1978**. Disponível em: <http://noticias.juridicas.com/base_datos/Admin/constitucion.html>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

ESPANHA. **Lei 58/2003, de 17 de Dezembro**. Disponível em: <http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/158-2003.html>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

ESPANHA. **Lei Orgânica 6/1985, de 1º de Julho**. Disponível em: <http://noticias.juridicas.com/base_datos/Admin/lo6-1985.html>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

ESPAÑA. **Lei 1/1998, de 26 de Fevereiro.** Disponível em: <http://noticias.juridicas.com/base_datos/Derogadas/r0-11-1998.html>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

ESPAÑA. **Lei 29/1998, de 13 de Julho.** Disponível em: <http://noticias.juridicas.com/base_datos/Admin/l29-1998.html#>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

ESPAÑA. **Ordenações Filipinas** (1603, Livro III, Título LXIII). Disponível em: <<http://www1.ci.uc.pt/ihti/proj/filipinas/>>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Supreme Court. **484 U.S. 439; 108 S. Ct. 668; 98 L. Ed. 2d 830; 1988 U.S. LEXIS 574; 56 U.S.L.W. 4128.** (UNITED STATES v. FAUSTO). 1988. Disponível em <www.lexisone.com/caselaw/freecaselaw>. Acesso em 10 de Dezembro de 2011.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. **Civil Service Reform Act of 1978.** Disponível em <http://www.opm.gov/biographyofanideall/PU_CSreform.htm>. Acesso em 10 de Dezembro de 2011.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. **Ato do Parlamento estabelecendo o Departamento do Tesouro, 02 de Setembro de 1789.** Disponível em: <<http://www.ustreas.gov/education/fact-sheets/history/act-congress.shtml>>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. **Constituição dos Estados Unidos da América.** Disponível em: <http://www.archives.gov/exhibits/charters/constitution_transcript.html>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. **Título 26 do Código dos Estados Unidos (26 U.S.C.).** Disponível em: <<http://www.law.cornell.edu/uscode>>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. **Título 28 do Código dos Estados Unidos (28 U.S.C.).** Disponível em: <<http://www.law.cornell.edu/uscode>>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. **Regulamentos de Prática e Procedimento da Corte Tributária**. Disponível em: <<http://www.ustaxcourt.gov/notice.htm>>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

FONSECA, Tiago da Silva. **Os Princípios da Proteção da Confiança Legítima e da Boa-Fé Objetiva no Direito Tributário**. Revista da FESDT, Porto Alegre, n.º 5, p. 211-221, Jan./Jun. 2010.

FONTES, José. **Curso sobre o Código do Procedimento Administrativo**. 3.ª Ed. Coimbra: Coimbra Editora LTDA, 2007.

FRANCO SOBRINHO, Manoel de Oliveira. **Introdução ao Direito Processual Administrativo**. São Paulo: Rev. dos Tribunais, 1971. 381 p.

FRANÇA. **Constituição francesa de 03 de Setembro de 1791**. Disponível em: <<http://www.elysee.fr>>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

FRANÇA. Conselho Constitucional. **Decisão n. 89-261, de 28 de Julho de 1989**. Disponível em: <<http://www.conseil-constitutionnel.fr>>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

FRANÇA. **Constituição francesa de 13 de Dezembro de 1799**. Disponível em: <<http://www.elysee.fr>>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

FRANÇA. **Ordonnance n.45-1708 du 31 Juillet 1945**. Disponível em: <<http://www.legifrance.gouv.fr/>>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

FRANÇA. **Lei de 04 de Fevereiro de 1850**. Disponível em: <<http://www.legifrance.gouv.fr/>>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

FRANÇA. **Regulamento de 28 de Outubro de 1849**. Disponível em: <<http://www.legifrance.gouv.fr/>>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

FRANÇA. **Lei de 24 de Maio de 1872**. Disponível em: <<http://www.legifrance.gouv.fr/>>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

FRANÇA. **Code de Justice Administrative**. Disponível em: <<http://www.legifrance.gouv.fr/>>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

FRANÇA. **Constituição francesa de 04 de Outubro de 1958**. Disponível em: <<http://www.legifrance.gouv.fr/>>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

FRANÇA. **Décret n. 2008-310 du 03 Avril 2008**. Disponível em: <<http://www.legifrance.gouv.fr/>>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

FRANÇA. **Lei n. 91-650 de 09 de Julho de 1991**. Disponível em: <<http://www.legifrance.gouv.fr/>>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

FRANÇA. **Livre des Procédures Fiscales**. Disponível em: <<http://www.legifrance.gouv.fr/>>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

FREITAS, Juarez. **O Controle dos atos administrativos e os princípios Fundamentais**. 4.^a Ed. Refundida e Ampliada. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2009.

_____. **A Interpretação Sistemática do Direito**. 4.^a Ed. Revista e Ampliada. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2004.

FURTADO, Lucas Rocha. **Curso de Direito Administrativo**. 2.^a Ed., Rev., Ampl., Belo Horizonte: Fórum, 2010. 1277 p.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A Execução Fiscal Administrativa no Direito Tributário Comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

GONZALEZ, Checa Clemente. **Crítica del carácter obligatorio de la vía económico-administrativa en la nueva Ley General Tributaria española**. Rev. Derecho (Valdivia), Valdivia, 2010. Disponível em: <http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-09502004000100007&lang=pt>. Acesso em: 25 nov. 2010.

GONZÁLEZ, Eusebio; GONZÁLEZ, Teresa. **Derecho Tributario**. Vol. II. Salamanca: Plaza Universitaria, 2005.

GRECO Filho, Vicente. **Direito Processual Civil Brasileiro**. Volume I: (Teoria Geral do Processo e Auxiliares da Justiça). 22.^a Ed., São Paulo: Saraiva, 2010. 294 p.

GRINOVER, Ada Pellegrini; CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria Geral do Processo**. 21.^a Ed., Revista e Atualizada. São Paulo: Malheiros, 2005.

GUIMARÃES, Carlos da Rocha. **O Contencioso Administrativo**. Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1978. v. 131 p. 11-21.

INTERNAL REVENUE SERVICE. **Data Book, 2009**. Publication 55B, Washington, DC, March 2010, p. 63; Disponível em: <<http://www.irs.gov/pub/irs-soi/09databk.pdf>>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

_____. **Protecting Taxpayers' Rights**. set. 1997. FS-97-20, p. 1. Disponível em: <<http://www.irs.gov/pub/irs-news/fs-97-20.pdf>>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

INTER-RELAÇÕES entre o Processo Administrativo e o Judicial (em matéria fiscal) a partir da identificação de contenciosos cuja solução deveria ser tentada previamente na Esfera Administrativa. **Da Pesquisa Jus-Sociológica de Campo**. Relatório Final. Volume I. Rio Grande do Sul: UFRGS, Abril de 2011. 219 p. Versão de Dezembro de 2010 está Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/images/pesquisas-judiciarias/Publicacoes/relat_pesquisa_ufrgs_edital1_2009.pdf>. Acesso em 10 de Dezembro de 2011.

JELLINEK, Georg. **Teoría General del Estado**. México: FCE, 2000.

_____. **Las Funciones del Estado**. Lectura n.º 2, in COSTA, Raúl Ferrero (Compilador). **Derecho Constitucional General**. Materiales de Enseñanza. Peru: Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Universidad de Lima, 2004. 785 p. Disponível em: <<http://books.google.com.br>>. Acesso em: 15 de Agosto de 2011

KELSEN, Hans. **Compendio de Teoría General del Estado**. 2.^a Ed. Corrigida. Barcelona: Bosch, 1934.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro Administrativo e Judicial**. 2.^a Ed., Rev., Atual., Aumentada. São Paulo: Dialética, 2002. 671 p.

MARINHO, Anapaula Trindade; SALEMKOUR, Samir. Contencioso Administrativo. In: COSTA, Thales Morais da (ed.). **Introdução ao Direito Francês**. Vol. I. Curitiba: Juruá Editora, 2009.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Teoria Geral do Processo**. 3.^a Ed. Rev. e Atual. 2.^a Tir. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008. (Curso de Processo Civil; Vol. I). 510 p.

MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Código de Processo Civil – Comentado Artigo por Artigo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. 1215 p.

MAURER, Hartmut. **Direito Administrativo Geral**. 14.^a Ed. Revista e Complementada, Tradução de Dr. Luís Afonso Heck. São Paulo: Manole, 2006.

MAXIMILIANO, Carlos. **Comentários à Constituição brasileira de 1946**. 4.^a Ed. Vol. III. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1948. 433 p.

MEDAUAR, Odete. **A Processualidade no Direito Administrativo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.

_____. **Direito Administrativo Moderno**. 11.^a Ed. Revista e Ampliada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

MEDEIROS, João Paulo Fontoura de. **Teoria Geral do Processo – O Processo como Serviço Público**. 3.^a Ed., Rev. e Atual., Curitiba: Juruá, 2009. 272 p.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 8.^a Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981. 793 p.

_____. **Direito Administrativo brasileiro**. 31.^a Ed., atual. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. **Direito Administrativo Brasileiro**. 36.^a Ed., Atual., São Paulo: Malheiros, 2010. 872 p.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 28.^a Ed., Rev., Atual., São Paulo: Malheiros, 2011. 1127 p.

MENDES JR., Onofre. **Direito Administrativo**. Vol. I, Primeira Tiragem, Belo Horizonte: Faculdade de Direito da U. M. G., 1956.

MILESKI, Helio Saul. **O Controle da Gestão Pública**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. 400 p.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA. **Los Tribunales Económicos Administrativos en el Ordenamiento Tributario Español**. Tribunal Económico-Administrativo Central, Madrid, 2006. Disponível em: <http://www.meh.es/Documentacion/Publico/TEAC/Documentos/LOS_TRIBUNALES_ECONOMICOS.pdf>. Acesso em: 25 nov. 2010.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Novo Modelo de Cobrança da Dívida Tributária Federal**. Apresentação do Ministro Guido Mantega, 19 de Novembro de 2008. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/documentos/pronunci2.asp>>. Acesso em: 25 nov. 2010.

MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. Tomo III: Estrutura Constitucional do Estado. 5.^a Ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2004.

MORAND-DEVILLER, Jacqueline. **Cours de Droit Administratif**. 8.^a Ed. Paris: Montchrestien, E.J.A, 2003.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de Direito Administrativo**. 11.^a Ed., Rev., Atual. Rio de Janeiro: Forense, 1997. 509 p.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Mutações do Direito Administrativo**. 3.^a Ed. Revista e Ampliada. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

_____. **Curso de Direito Administrativo: Parte Introdutória, Parte Geral, Parte Especial**. 12.^a Ed., Rev. e Atual. Rio de Janeiro: Forense, 2001. 657 p.

NEDER, Marcos Vinicius; LÓPES, Maria Teresa Martínez. **Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado**. São Paulo: Dialética, 2002.

NERY Junior, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. **Código de Processo Civil Comentado e Legislação Extravagante**. 9.^a Ed. Revista, Atualizada e Ampliada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006.

NOGUEIRA, José Geraldo Ataliba. **Acesso ao Judiciário e o Contencioso Fiscal**. Revista Forense. Rio de Janeiro. v. 261, p. 47, Janeiro – Fevereiro – Março de 1978.

ORTEGA, Rafael Calvo. **Curso de Derecho Financiero: I. Derecho Tributario**, Parte General. 11.^a Ed. Pamplona: Thomson Civitas, 2007.

PAIVA DE ALMEIDA, Domingos Augusto. Direito Administrativo. In: COSTA, Thales Morais da. **Introdução ao Direito francês**. Vol. I. Curitiba: Juruá Editora, 2009.

PAULSEN, Leandro. **La desestimación de las reclamaciones económico-administrativas por el silencio de la Administración y el acceso a la tutela judicial en España**. Universidad de Salamanca, Doctorado en Derechos y Garantías del Contribuyente, Salamanca, maio, 2008.

PERCEPÇÃO dos Juridicionados em Relação à Atuação do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul. **Pesquisa de Opinião Qualitativa**. Relatório Final. Rio Grande do Sul, Janeiro de 2011. 163 p. Disponível em: <https://portal.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/noticias_internet/textos_diversos_pente_fino/PESQUISA%20QUALITATIVA.pdf>. Acesso em: 25 de Outubro de 2011.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n.º 1 de 1969**. Tomo 5. 2.^a Ed. Revista. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971. 701 p.

PORTANOVA, Rui. **Princípios do Processo Civil**. 2.^a Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997.

PORTUGAL. **Decreto n.º 250/74, de 12 de Junho**. Disponível em: <<http://www.dre.pt/>>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

PORTUGAL. **Decreto-Lei n. 256-A/77, de 17 de Junho**. Disponível em: <http://www.igf.min-financas.pt/inflegal/bd_igf/bd_legis_geral/Leg_geral_docs/DL_256_A_77.htm>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

PORTUGAL. **Decreto-Lei n. 129/84, de 27 de Abril**. Disponível em: <<http://www.dre.pt/>>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

PORTUGAL. **Decreto-Lei n. 229/96, de 29 de Novembro**. Disponível em: <<http://www.dre.pt/>>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

PORTUGAL. **Decreto-Lei n. 442/91, de 15 de Novembro.** Disponível em: <<http://www.dre.pt/>>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

PORTUGAL. **Constituição de 1974.** Disponível em: <<http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx#art101>>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

PORTUGAL. **Lei n. 21/85, de 30 de Julho, Estatuto dos Magistrados Judiciais.** Disponível em: <<http://www.dre.pt/>>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

PORTUGAL. **Lei n. 13/2002, de 19 de Fevereiro, Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.** Disponível em: <<http://www.dre.pt/>>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

PORTUGAL. **Decreto-Lei n. 325/2003, de 29 de Dezembro.** Disponível em: <<http://www.dre.pt/>>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

PORTUGAL. **Decreto-Lei n. 398/98, de 17 de Dezembro.** Disponível em: <<http://www.dre.pt/>>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

PORTUGAL. **Decreto-Lei n. 433/99 de 26 de Outubro, Código de Procedimento e de Processo Tributário.** Disponível em: <<http://www.dre.pt/>>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

QUERALT, Juan Martín; SERRANO, Carmelo Lozana; LÓPEZ, José M. Tejerizo; OLLERO, Gabriel Casado. **Curso de Derecho Financiero y Tributario.** 18.^a Ed. Madrid: Tecnos, 2007.

RIBAS, Antônio Joaquim. **Direito Administrativo Brasileiro.** Ministério da Justiça, Serviço de Documentação, 1968.

RIVERO, Jean. **Curso de Direito Administrativo Comparado.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

ROCHA, Sérgio André. **Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário.** 2.^a Ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

ROUAULT, Marie-Christine. **Droit Administratif.** 2.^a Ed. Paris: Gualino Éditeur, 2004.

RUIZ TOLEDANO, José Ignacio. **Las reclamaciones económico-administrativas en la nueva Ley General Tributaria y en el Reglamento de Revisión**. 2006. Disponível em: <<http://www.meh.es/Documentacion/Publico/TEAC/Documentos/IEF.2006.pdf>>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

SECRETARIA DE REFORMA DO JUDICIÁRIO. **Estudo sobre as Execuções Fiscais no Brasil**. Brasília; São Paulo: Ministério da Justiça, 2007. 78 p. Disponível em <http://www.cebepej.org.br/pdf/execucoes_fiscais.pdf>. Acesso em 12 de Dezembro de 2010.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 26.^a Ed. Revista e Atualizada. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2006.

SILVA, Ovídio A. Baptista da. **Curso de Processo Civil**. Vol. I: Processo de Conhecimento. 7.^a Ed., Rev. e Atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2005. 532 p.

SILVA, Ricardo Perlingeiro Mendes da; Blanke, Hermann-Josef; Sommermann, Karl-Peter. **Código de Jurisdição Administrativa (O modelo alemão) Verwaltungsgerichtsordnung (VwGO)**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

SOUZA JÚNIOR, Cezar Saldanha. **O Tribunal Constitucional como Poder: Uma Nova Teoria da Divisão dos Poderes**. São Paulo: Memória Jurídica, 2002. 144 p.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Relatório Estatístico do ano de 2009**. Brasília, Distrito Federal, 2009. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/Boletim/verpagina.asp?vPag=0&vSeq=140>>. Acesso em 28 de Novembro de 2010.

TÁCITO, Caio. **Contencioso Administrativo**. Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro. Vol. 133, I a VIII, Julho/Setembro de 1978.

THEODORO JUNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil**. Vol. I, 44.^a Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

UNITED STATES COURT OF FEDERAL CLAIMS. The People's Court. **Court History Brochure**. Disponível em: <http://www.uscfc.uscourts.gov/sites/default/files/court_info/Court_History_Brochure.pdf>. Acesso em: 25 de Novembro de 2010.

URUGUAI, Paulino José Soares de Souza, Visconde de. **Ensaio sobre o Direito Administrativo**. Brasília: Ministério da Justiça, 1997. 520 p.

VIVEIROS DE CASTRO, Augusto Olympio. **Tratado de Sciencia da Administração**. 3.^a Ed. Rio de Janeiro: Jacinto Ribeiro dos Santos, 1914. 864 p.

WAGNER JUNIOR, Luiz Guilherme da Costa. **Processo Civil – Curso Completo**. 2.^a Ed., Revista e Atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2008. 762 p. Disponível em: <<http://books.google.com.br>>. Acesso em: 21 de Agosto de 2011.

WATSON, Camilla E.; MORGAN, Patricia T.. **Tax Procedure and Tax Fraud**. 3.^a Ed. St. Paul, MN: Thomson/West, 2006.