

# Princípios informativos do contencioso administrativo tributário federal

GERALDO ATALIBA

Professor Titular da Faculdade de Direito da Universidade Católica de São Paulo e Adjunto da Universidade de São Paulo.

## SUMÁRIO

### INTRODUÇÃO

#### I — AMPLA DEFESA

*Primeiro princípio: ampla defesa*

- a) Direito de petição
- b) Direito a certidão
- c) *Direito à produção de provas*
- d) Ciência dos atos processuais
- e) Direito de vista
- f) Vista fora da repartição
- g) Moralidade e legalidade das provas
- h) Atuação de advogados

#### II — IGUALDADE DAS PARTES

#### III — LEALDADE PROCESSUAL

- IV — CELERIDADE E ECONOMIA PROCESSUAL
- V — DEVER DE SIGILO E VERACIDADE
- VI — AMPLA COMPETENCIA DECISÓRIA
- VII — RESPONSABILIDADE FUNCIONAL E PROCESSUAL
- VIII — AUSÊNCIA DE GARANTIA DE INSTÂNCIA
- IX — GRATUIDADE
- X — DEFINITIVIDADE
- XI — SUPLETIVIDADE DAS LEIS PROCESSUAIS CIVIS E PENAIIS

## INTRODUÇÃO

A criação do contencioso fiscal da União — na forma da Emenda Constitucional nº 7/77 — se constitui em grande inovação, a ser devidamente avaliada, no seu significado positivo para a implantação de uma mentalidade mais franca e objetiva, no que concerne ao relacionamento entre fisco e contribuinte.

A idéia de uma jurisdição administrativa consentânea com os postulados do Estado de Direito exige absoluta igualdade das partes, no processo.

Este, por sua vez, deve ser estruturado de tal modo que assegure amplo e pleno contraditório, informado pelo princípio da lealdade processual.

Um terceiro requisito é a imparcialidade dos julgadores.

Tudo isto se corporificou no texto do projeto de lei que cria o Conselho Tributário Federal, como órgão do contencioso fiscal da União.

O projeto de lei — cujo anteprojeto foi objeto dos trabalhos da comissão presidida por GILBERTO DE ULHOA CANTO e integrada por GUSTAVO MIGUEZ DE MELO e por nós — adotou e estabeleceu, como fundamentais, uma série de princípios a serem observados pelo intérprete por ocasião da sua aplicação.

Para CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, princípio é diretriz fundamental de um sistema. Como diz AGUSTIN GÓRDILLO, o preceito que encerra um princípio é ao mesmo tempo norma e fundamento do sistema jurídico. Daí por que a interpretação de todas as normas de um subsistema (no caso, a lei do contencioso) deve conduzir a resultados que confirmem e justifiquem os princípios. Por isso, erradas devem ser consideradas as conclusões de qualquer esforço exegético que discrepe das exigências postuladas pelos princípios.

Ao cuidar desta matéria, os elaboradores do anteprojeto foram fortemente influenciados por GUSTAVO MIGUEZ DE MELO, que insistiu muito — e com razão — na explicitação desses princípios.

Pela sua enunciação se quis dar garantias às partes e fazer idôneo o contencioso à realização de seus precípuos fins. Atentos estivemos para a lição de MARCELLO CAETANO, segundo o qual:

“A organização da garantia dos direitos e interesses legítimos dos particulares é, inquestionavelmente, o ponto essencial do direito administrativo: sem ela não existem relações jurídicas, porque não haverá possibilidade de obrigar a Administração a cumprir os deveres assumidos segundo a lei.” (*Princípios fundamentais do direito administrativo*, Ed. Forense, Rio, 1977, pág. 476.)

Muitos dos princípios explicitados no texto estão mais do que claros e expressos no nosso sistema constitucional ou são por ele implicitamente adotados. Entretanto, a comissão quis explicitá-los no anteprojeto, exatamente tendo em vista dispensar as partes de expender maior esforço na demonstração de que eles já existem e são aplicáveis a estes casos.

Isto porque, como é sabido, por comodismo, espírito de prepotência e muitas vezes ignorância, certos agentes públicos no nosso País — como, de modo geral, nos países latinos — tendem a ignorar a força dos princípios, para se apegarem a determinadas regrinhas, tendo em vista reduzir ou restringir os interesses dos administrados, diante daquilo que eventualmente possa parecer ser o interesse do Estado, numa determinada situação (v., a propósito, as observações de SEABRA FAGUNDES, transcritas mais adiante).

Foi para evitar este tipo de atropelo dos direitos individuais, de afiliação a certas pessoas ou mesmo de gestos de prepotência, que se procurou deixar — de forma reiterada, clara e explícita — no texto da própria lei, para ser invocado a qualquer instante, por qualquer das partes, um rol de princípios aplicáveis a toda e qualquer situação alcançada por essa lei (art. 4º).

## I — AMPLA DEFESA

### *Primeiro princípio: ampla defesa*

Este princípio que é um ingrediente do contraditório — informador essencial do direito processual e que encontra o seu maior e principal amparo na disposição do § 15 do art. 153 da Constituição — se desdobra em diversos itens, minuciosamente regulados, como a seguir se verá.

A esse respeito, GORDILLO escreve páginas magistrais no seu excelente *Procedimiento y recursos administrativos*, Ed. Macchi, 2ª edição,

Buenos Aires, págs. 72 e segs., onde começa a tratar do tema com esta incisiva afirmação:

“El principio constitucional de la defensa en juicio, en el debido proceso, es por supuesto aplicable en el procedimiento administrativo, y con criterio amplio, no restrictivo” (*op. cit.*, pág. 72).

E ressalta o cunho constitucional e básico desse princípio:

“Ello se explica, según ya dijimos, por el carácter fundamentalmente axiológico que la Constitución da a este principio, y por constituir prácticamente un principio general del derecho, consustanciado con la esencia misma de derecho, de estado de derecho, y de lo que a veces se ha dado en llamar “justicia natural” (*op. cit.*, pág. 73).

A lei do contencioso fiscal federal, cuidando de modo tão enfático dos princípios informadores do procedimento próprio, atende à exortação do insuperável RUY CIRNE LIMA, que escreveu:

“Bem é de ver-se, contudo, que, se as decisões administrativas não produzem coisa julgada, não possuem em si próprias força executória, tudo se deveria fazer a fim de alcançar-se que os particulares voluntariamente as aceitassem por definitivas.

Seria de esperar, portanto, que a nossa legislação administrativa nessa parte fosse posta a par da evolução havida desde a independência na vida cultural e jurídica do País, de sorte a poder o processo administrativo captar e realmente merecer a confiança do público em geral.” (*Princípios de direito administrativo*, Sulina Ed., 1964, Porto Alegre, págs. 210 e 211.)

E também corresponde ao preconizado pelo paradigmático SEABRA FAGUNDES, quando — cuidando da evolução do nosso direito positivo — assinala:

“Ela tende a deixar de ser um privilégio do erário, para se converter em processo de amparo do indivíduo, contra os excessos e erros tributários da autoridade administrativa.” (*O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário*, 2ª ed., Rio de Janeiro, s. d., nº 376.)

AGUSTIN GORDILLO, discorrendo sobre o direito de defesa, desdobra-o em direito a ser ouvido e direito a oferecer e produzir prova, enunciando seus conteúdos:

“a) Publicidad del procedimiento, en primer aspecto manifestada en el leal conocimiento de las actuaciones administrativas, lo que se concreta en la llamada “vista” de las actuaciones; el “secreto” del procedimiento sólo se justifica en casos excepcionales y por decisión expresa de autoridad competente.

- b) Oportunidad de expresar sus razones ANTES de la emisión del acto administrativo, y desde luego también después.
- c) Consideración expresa de sus propuestas, en cuanto sean conducentes a la solución del caso.
- d) Obligación de decidir expresamente las peticiones y, como corolario de c).
- e) Obligación de fundar las decisiones, analizando los puntos propuestos por las partes.
- f) Derecho a hacer patrocinar por letrado, teniendo su asistencia e intervención en todo momento; va de suyo que el abogado también tiene necesario acceso al expediente y puede efectuar todos los actos procedimentales que corresponden a la defensa de su cliente.

Derecho a ofrecer y producir la prueba de descargo de que quiera valerse lo que comprende:

- a) Derecho a que toda prueba razonablemente propuesta sea producida aunque deba producirla la propia administración (informes etc.).
- b) Que la producción de la prueba sea efectuada ANTES de que se adopte decisión alguna sobre el fondo de la cuestión.
- c) Derecho a controlar la producción de la prueba hecha por la administración, sea ella pericial o testimonial, como otra manifestación del principio de la publicidad" (*op. cit.*, págs. 82 a 84).

Assim se desdobra o princípio da ampla defesa, nos termos do anteprojeto:

a) *Direito de petição*

*Direito de petição, representação ou reclamação aos órgãos competentes contra irregularidades, ilegalidade ou abuso de poder.*

Verifica-se que — num grande número de casos, no relacionamento diuturno entre administração e administrados — aparecem irregularidades, ou ainda, podem os administrados apontar ilegalidades ou atos de abuso de poder, surgindo assim, imediatamente em benefício do particular, o direito de petição, o direito de representação ou ainda o direito de reclamar aos órgãos competentes; conforme o caso, aos próprios emana-dores daqueles atos ou os órgãos hierárquicos superiores. É evidente que o funcionamento do sistema jurídico, tal como ele existe no Brasil, teoricamente e em princípio já compreende todas essas possibilidades (art. 153, § 30, da Constituição Federal).

Esta disposição nada acrescenta à eficácia do nosso sistema, nem o enriquece substancialmente de nenhum modo.

Acontece, entretanto, que são repetidas as irregularidades, as ilegalidades ou as prepotências em que se traduzem os abusos de poder. E diante das reações dos contribuintes, nem sempre há a compreensão, a abertura e a sensibilidade da parte das autoridades competentes. Daí o se ter colocado como texto explícito da lei, aquilo que já é implícito e decorre da natureza da nossa legislação e das principais características do nosso sistema jurídico.

EDUARDO BOTALLO, cuidando com proficiência do assunto, invoca profusamente a autorizada doutrina explicitatória do princípio, mostrando que ele tem sólidos e diretos fundamentos no próprio Direito Constitucional positivo (*Procedimento administrativo tributário*, Ed. Revista dos Tribunais, SP, 1977, págs. 26 e segs.).

Sobre o direito de petição, genericamente considerado, o saudoso RUBENS GOMES DE SOUSA disse — em aula proferida a nosso convite, na Universidade Católica de São Paulo — que ele supunha, no mínimo, o direito a uma resposta da Administração, em termos satisfatórios de modo a esclarecer o sentido e a motivação do ato sobre que versasse aquilo.

Mais ampla, logicamente, há de ser a exigência, no que concerne à satisfação que devem os órgãos do poder público ao administrado, quando se trata de responder a representação ou reclamação. Por isso CAETANO escreveu:

“Mas ele transforma-se em garantia jurídica quando o seu exercício seja regulado por lei, de modo a tornar obrigatória a decisão pelo destinatário da petição apresentada” (*op. cit.*, pág. 494).

Prossegue a letra *a* cuidando do direito de reclamar, de representar ou de apresentar petição.

Entretanto, entende-se também como ampla defesa o direito de entregar e de provar o recebimento de quaisquer petições, uma vez que é comum, todos sabem, haver petições das quais não querem certos agentes públicos fornecer recibo. A partir da vigência desta lei, já não existirá mais esta possibilidade. Seja qual for a petição apresentada pelas partes, junto a repartições fazendárias, é agora direito explícito e inequívoco o de obter o próprio recibo dos documentos e petições. E por último, ainda a letra *a*, o direito de juntar a essas petições os processos a que disserem respeito.

Já não poderão mais as autoridades negar-se a juntar aos processos as petições exibidas e apresentadas pelos contribuintes, quer contando representação, quer reclamação.

Esteve a comissão elaboradora do anteprojeto — presidida por ULHOA CANTO — atenta às melhores lições da doutrina pátria, traduzidas nas reflexões de um de seus mais autorizados intérpretes, SEABRA FAGUNDES, por todos acatado. Escreveu o mestre ao discorrer sobre o § 30 do art. 153 do Texto Magno:

“Essa via de proteção do indivíduo (e aqui cumpre deixar de lado o seu papel como fator de participação dele na gestão da coisa pública), conquanto prestigiada sempre nos textos constitucionais, não logrou significação prática no relacionamento indivíduo-Estado. Mesmo quando traduzida na legislação de serviços públicos, em recurso administrativo, não encontra o prestígio da confiança do administrado, indispensável para justificá-la como instrumento valioso de defesa de direitos. É que, por circunstâncias que não cabe tentar agora identificar, o administrador brasileiro, de todas as faixas políticas de competência e de todos os graus de hierarquia dentro delas, não tende a emendar erros pela revisão dos seus despachos ou decisões. Há uma mentalidade formada e enraizada, no sentido de instar para manter o decidido, só se rendendo o administrador a razões do administrado quando absolutamente impossível opor-lhes qualquer argumento. Um falso temor de colocar-se contra o interesse público ao deferir pretensão do indivíduo contra posição da Administração, ainda que mal assumida, leva a barrar-lhe o caminho da solução imediata, deixando perdurar a injustiça com a remessa às vias judiciais. De resto, as mais das vezes não utilizáveis pela desproporção entre o valor da pretensão e a complexidade e onerosidade dos pleitos em juízo. Uma falsa inteligência do dever de servir, essencialmente vinculado à sua função, faz que o administrador, colocado em posição superior na hierarquia, tenha por diminuído o prestígio da Administração no provimento de postulações contra atos de subalternos seus, e amesquinhado o seu próprio prestígio com o acolhimento de pedidos de reconsideração. E quando se trata de pretensão envolvendo, já não direito subjetivo, mas apenas interesse legítimo, a barreira da resistência se mostra ainda mais sólida.

O direito de petição bem merece ganhar prestígio na lei, como na prática, pois do seu uso freqüente podem resultar conseqüências positivas para o indivíduo e também para a dinâmica dos serviços públicos.” (Conferência, in “Rev. Proc.-Geral do Estado de São Paulo,” vol. 10, pág. 127.)

#### b) *Direito a certidão*

Na letra *b*, menciona-se o direito à obtenção de certidões, documentos ou cópias autenticadas de peças de quaisquer processos. Verifica-se aí que não só os processos que digam respeito ao próprio interessado e

peticionário estão compreendidos, mas outros processos que, a juízo deste, possam conter peças que lhe sejam interessantes. Deles deverão ser fornecidas certidões, documentos ou cópias autenticadas a pedido dos contribuintes. Isso passa a ser um direito inquestionável de todo e qualquer administrado. Se não se justificasse pelo direito a obter dados em defesa de seus direitos e interesses, justificar-se-ia pelo amplo direito a informar-se sobre a atividade administrativa pública e pela faculdade de fiscalizar a Administração, a qualquer do povo reconhecida nos estados de direito.

Imagine-se a situação em que alguém esteja se defendendo de uma determinada exigência fiscal e que saiba de precedentes, de casos semelhantes ou que tenha notícia que lhe cause pelo menos dúvida. Uma boa maneira de defender-se e de argumentar seria invocando exatamente estes precedentes ou estes casos similares.

Doravante, o contribuinte poderá requerer à Administração, como um direito seu — que deverá ser respeitado pelos órgãos administrativos, de qualquer natureza, escalão ou hierarquia —, o fornecimento de documentos mesmo referentes a outros contribuintes, em outras questões.

### *c) Direito à produção de provas*

Direito à produção de provas. Evidentemente que observados os prazos e pelos meios legalmente permitidos e ainda observada a forma que a lei estabeleça; mas um direito de produção de provas, entendido nos termos mais amplos possíveis, exatamente para que não fique condicionado, como vem sendo até agora, à limitação da mentalidade daquele que deva deferir. As excelentes ponderações de EDUARDO BOTALLO, a propósito, são amplamente esclarecedoras (*op. cit.*, págs. 56 e segs.).

Escreve este conceituado professor:

“O procedimento administrativo tributário, por força dos fundamentos que o embasam e da relevância dos direitos que se destinam a assegurar, deve ser organizado com acatamento aos elementos constitutivos da chamada cláusula do devido processo legal, os quais se expressam, essencialmente, no direito de defesa e no direito à produção de provas com todos os desdobramentos que lhe são peculiares.” (*Op. cit.*, pág. 70.)

Por outro lado, vem de prever que as provas periciais sejam produzidas por peritos capazes e isentos de subordinação ou dependência, relativamente a qualquer das partes em litígio. É um direito — que esta lei irá assegurar a quem em litígio com a Fazenda — que as provas sejam produzidas por peritos não funcionários da Fazenda, da mesma forma não podendo ser ligados à outra parte, que com a Fazenda esteja contendendo.

Foi por assim pensar que CAIO TACITO escreveu:

“Impõe-se, assim, à validade do conceito de contencioso administrativo a existência dos seguintes elementos essenciais:

a) a garantia de processo contraditório adequado, com liberdade de defesa e produção de prova;

b) a independência (e, portanto, a imparcialidade) da instância julgadora;

c) o caráter final da decisão definitiva da instância julgadora, obrigando igualmente ao administrado e à Administração” (artigo *in* “Rev. Proc.-Geral do Estado de São Paulo”, vol. 10, pág. 150).

*d) Ciência dos atos processuais*

Ciência oportuna e por meios adequados de despachos e decisões.

Uma das formas, mediante as quais se pode amesquinhar, reduzir, afligir ou mesmo anular o direito das partes e, portanto, abolir ou prejudicar a igualdade processual, está nas formas imprecisas ou nas verdadeiras omissões que tenham impedido ou possam impedir o contribuinte de conhecer os despachos e decisões que lhe digam respeito, ou sejam de seu interesse, nos processos. Daí prescrever-se como direito das partes a ciência oportuna, ou por meios adequados dos despachos e decisões.

Efetivamente, não há como assegurar-se amplo contraditório, sem estrita observância deste princípio. E sem contraditório, o procedimento perde toda idoneidade. A definitividade da decisão (só revisível, se tomada dentro em 180 dias, pelo judiciário, em ação específica) depende visceralmente do rigor do contraditório. É o que demonstra CAIO TACITO:

“Poder-se-á resumir em duas qualidades a essência do contencioso administrativo: sistema contraditório e definitividade de julgamento por órgãos externos de controle. Uma dessas qualidades isoladas não basta para caracterizar-lhe a existência. Assim, no processo administrativo poderá haver sistema contraditório sem que, todavia, se alcance a certeza jurídica, diante da submissão do ato administrativo final ao controle *a posteriori* pelo Judiciário” (*op. cit.*, pág. 151).

*e) Direito de vista*

Direito de vista a processos em qualquer fase do procedimento. De tal maneira se regula este direito, que já não há mais necessidade de

aguardar (no momento oportuno) outras ocasiões, de conveniência da autoridade administrativa, pois tão amplo passa a ser esse direito, que aquele o exercerá, "inclusive durante o prazo de impugnação", assegurando-se, assim, que o contribuinte tenha, tantas vezes quantas queira, acesso a esses processos, a fim de ter dele vista e, portanto, estar inteira e cabalmente ciente do seu conteúdo, do seu desenvolvimento, de seus desdobramentos.

#### *f) Vista fora da repartição*

Vista aos advogados das partes — que serão o do impugnante e o procurador da Fazenda Nacional — fora da repartição, da secretaria ou cartório em que se encontra. Toda vez que haja necessidade de falar nos autos, e supõe-se a possibilidade de estudá-los adequada e convenientemente.

É verdade que esta disposição somente se torna exequível e operativa a partir do instante em que — como acontece com relação ao contencioso fiscal da União — se prevê que as partes serão representadas por advogados, procuradores esses que irão atuar debaixo do estatuto de obrigações, deveres e responsabilidades que caracterizam o desempenho dessa nobre profissão. Esta conjugação é que tornou possível assegurar a vista fora de cartório, secretaria ou repartição aos representantes das partes para o fim de bem estudá-los antes de "falar nos autos".

#### *g) Moralidade e legalidade das provas*

Rejeição de efeitos a elementos de prova obtidos mediante prática ilegal, ou — ainda que não pelas partes — a elas disponível, desde que a forma de obtenção ou de produção seja imoral, atentatória dos direitos inerentes à personalidade ou mesmo contrário à lei.

Já não se poderá mais recorrer a qualquer tipo de arbitrariedade atribuída ou atos ilegais, imorais ou atentatórios de direitos fundamentais do homem para a produção de provas. As autoridades julgadoras passam a ser obrigadas a rejeitar todo e qualquer efeito a elementos de prova obtidos desta maneira, ainda que não seja esse elemento produzido imediatamente pela parte que o usa ou exhibe. É uma forma de dar-se amplo prestígio aos direitos individuais, à segurança das partes e à objetividade do direito em todas as suas manifestações.

Isto não precisaria ser escrito, menos ainda constar de texto legal. É um verdadeiro postulado da civilização e do estado de direito. Decorre imediata e naturalmente do nosso sistema jurídico. Está implícito nas dobras do longo teor do art. 153 da Constituição. Contém-se no enunciado do § 36 desse mesmo artigo. É um padrão fundamental do constitucionalismo que tradicionalmente adotamos.

Pareceu, porém, oportuno à comissão elaboradora do anteprojeto enunciá-lo expressamente, não só por considerar que *quod abundat non nocet*, como porque a observação sobre a realidade circundante o sugeriu.

O Estado é antes de tudo um ser ético e existe para servir à sociedade e ao homem. Não pode, pois, valer-se de meios reprovados pela moral para alcançar seus objetivos. Os fins não justificam os meios. Não se pode deprimir os direitos individuais, invocando qualquer tipo de interesse público, por mais elevado que possa parecer.

#### *h) Atuação de advogados*

Assistência ou representação por bacharel habilitado, à escolha da parte, ou designado, nos casos e segundo os critérios legais.

Claro que por bacharel “habilitado” se entende advogado inscrito na Ordem dos Advogados. Evidentemente, trata-se da prática de atos privativos dessa profissão jurídica; e o cunho parajudicial do Contencioso Tributário Federal, assim como as qualificações objetivamente processuais da forma de composição de contendas entre o Fisco e contribuinte, não só recomendam, como exigem, a participação de advogados habilitados. Esta é uma inovação que o projeto apresenta e que irá ensejar um grande número de controvérsias a respeito, muito debate e discussão sobre o seu conteúdo, seu mérito.

Não vemos, entretanto, como seja possível levar para apreciação, em única instância judicial, uma questão que antes não tenha sido instruída de forma contraditória e obediente a todos os princípios e estilos processuais, o que somente se pode assegurar, na plenitude, quando as partes no processo sejam representadas por advogados e o julgador também seja bacharel em direito. Uma característica implica a outra, e todas elas harmonicamente conduzem à estruturação de um processo adequado e formalmente bem instruído, para ulterior reexame judiciário.

Deve-se levar em conta que o funcionamento normal desse sistema acarreta muitas vezes — como consequência — a supressão da primeira instância judicial, colocando a questão, quando perante o Poder Judiciário, já na segunda instância. Ora, isto exigirá que o processo venha formado de acordo com as formalidades e estilos, cuja observância somente os profissionais do direito estarão plenamente habilitados a assegurar. Sobre o conceito de “formalidades”, as lições de ALBERTO XAVIER, a que remetemos o leitor, são oportunas (v. *Do procedimento administrativo*, SP, 1976, págs. 106 e 107).

A não ser assim, a segunda instância judicial terá um trabalho triplicado e as finalidades, para as quais foi criado o contencioso administrativo, seriam inteiramente frustradas, já que o trabalho que se iria

proporcionar ao Tribunal Federal de Recursos, no caso do contencioso tributário da União, seria multiplicado, ao invés de simplificado.

## II — IGUALDADE DAS PARTES

O segundo dos princípios, que vem arrolado no art. 49, é o da “igualdade de tratamento das partes”. As partes devem ser tratadas igualmente, exatamente porque — a partir da vigência deste processo e da aplicabilidade da própria noção de contencioso — as partes são absolutamente iguais e formalmente assim deverão ser tratadas pelos julgadores imparciais que integrarão o Conselho Tributário Federal.

Este organismo já não é mais parte do Executivo, nem representante da Fazenda, mas, sim, um organismo julgador, com nenhuma das partes comprometido, e que a ambas deverá dispensar tratamento igual. Esta é, aliás, uma exigência postulada pelos próprios princípios do estado de direito, que exigem que a Fazenda Pública compareça perante julgadores, imparciais e independentes, em igualdade de condições com os administrados, para discutir os seus dissídios (sobre o correto conceito de “Estado de Direito”, v. GIORGIO BALLADORE PALLIERI, *Diritto costituzionale*, Ed. Giuffrè, Milão, 3ª ed., págs. 80 e segs.).

Quanto à igualdade das partes, muito haveria de falar, ficando, entretanto, por aqui, a afirmação desse princípio que — como princípio — haverá de presidir à interpretação de todas as demais normas dessa própria lei e da demais legislação e haverá de influir na prática de cada ato de execução desta lei, como da legislação em geral.

## III — LEALDADE PROCESSUAL

“Respeito e lealdade das partes, procuradores, julgadores, peritos e demais auxiliares.” Como consequência do princípio de igualdade das partes e como decorrência da circunstância deste processo tentar compor dissídios que têm em vista a aplicação e a realização de interesse público primário — na concepção de CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO —, de modo primordial, não há senão entender-se como decorrência imediata desse princípio essas características que são postas de modo tão minudente e explicativo, pela disposição do item III do art. 49

## IV — CELERIDADE E ECONOMIA PROCESSUAL

Não há necessidade de se discorrer mui longamente a esse respeito, já que todos os estudos e meditações de direito processual tratam de explicar o significado de cada um desses conceitos, tendo em vista expressar os *desiderata* a serem alcançados por qualquer tipo de procedimento, mas, especialmente por este, que é, por excelência, um procedimento parajudicial, como bem o qualificou CAIO TÁCITO (*in* “Rev. Proc.-Geral do Estado de São Paulo”, vol. 10).

## V — DEVER DE SIGILO E VERACIDADE

Aí se prevê — como conseqüência e mesmo desdobramento dos princípios anteriores — a observância do dever de sigilo e veracidade a todos quantos participem do procedimento, a fim de assegurar-se exatamente a sua idoneidade ao pleno alcance das finalidades a que se propõe. É assim que, por um lado, se assegura a proteção a todo e qualquer que interfira no procedimento de alguma maneira (funcionário, julgador ou parte), no que diz respeito ao sigilo que deverá manter, quanto aos fatos de que, em razão da sua participação, tenha conhecimento ou venha a ter contato. Também se garante que, em razão mesmo deste sigilo, poderá ver assegurado o seu direito a fazer afirmações com plena veracidade, sem que depois sofra qualquer conseqüência danosa por isso. Aí está mais um poder-dever para os agentes da administração pública, que resulta em benefício da idoneidade do processo e da liberdade do administrado.

## VI — AMPLA COMPETÊNCIA DECISÓRIA

O item VI é da máxima importância e representa realmente uma inovação com relação ao sistema vigente. Atualmente, entende-se que os órgãos da administração pública, mesmo aqueles postos no exercício de funções parajudiciais e que têm que julgar (embora nunca definitivamente) questões que perante eles sejam suscitadas, não devem estabelecer contraste entre os mandamentos legais e os constitucionais, para — na hipótese de conflito entre ambos — fazer prevalecer a Constituição, ou ainda os regulamentos diante das leis e os atos menores diante dos regulamentos. Essa concepção desconhece a lição de CAIO TÁCITO, que expõe o princípio da juridicidade da administração, que se traduz na “supremacia da lei sobre o poder da autoridade” (artigo *in* “Rev. Proc.-Geral do Estado de São Paulo”, vol. 10, pág. 149).

Entende-se — até certo ponto erroneamente — que os órgãos julgadores da administração devem executar normas que lhes sejam endereçadas pelas autoridades constituídas, sem questionar da sua legalidade ou da sua constitucionalidade. A inovação — contida no princípio inserido no item VI deste art. 6º — está exatamente em dar como direito das partes e, portanto, como um dever dos órgãos julgadores, o apreciar a constitucionalidade das leis, a legalidade dos regulamentos e de todas as demais normas que sejam, eventualmente, invocadas pelas partes.

Nem pode padecer dúvida de que, ainda quando não alegada, por qualquer das partes, ilegalidade ou inconstitucionalidade, esses órgãos, no exercício da precípua função de promover o interesse público primário, haverão de deixar de aplicar as leis inconstitucionais ou os regulamentos ilegais, de ofício.

Só esta medida já permitirá uma redução substancial dos litígios que acabam desaguando no Judiciário, já que as eventuais ilegalidades

ou mesmo inconstitucionalidades praticadas pela administração pública serão cortadas ainda no âmbito administrativo, não suscitando, dessa maneira, questões que depois possam assoberbar o Poder Judiciário.

A propósito, EDUARDO BOTALLO escreve observações oportunas, terminando por invocar o autorizado ULHOA CANTO. Diz aquele professor de São Paulo:

“Uma das mais incompreensíveis limitações que se auto-impõem os órgãos singulares e coletivos encarregados, na esfera administrativa, do julgamento de questões tributárias, diz respeito à não apreciação de matéria constitucional suscitada pelos contribuintes. Conforme observa GILBERTO ULHOA CANTO com muita acuidade, isto decorre de um engano fundamental e de um argumento respeitável, mas superado: “O engano consiste em supor que desse ato (decisão administrativa) decorrem os efeitos que a Constituição reserva para o pronunciamento dos tribunais judiciais pela maioria absoluta da totalidade de seus membros. . . O argumento é o de que o funcionário é subordinado ao Poder Executivo, devendo, portanto, obediência ao seu ministro ou ao Presidente da República.” Quanto ao primeiro ponto, ULHOA CANTO o afasta, lembrando que não se trata de atribuir à decisão administrativa os mesmos efeitos da declaração judicial de inconstitucionalidade, mas apenas de “... sopesar regras e dar aplicação àquela que tem hierarquia maior”. São suas palavras: “Acho absurdo que se diga que um conselho de contribuintes ou um tribunal de impostos e taxas pode julgar o ato de autoridade administrativa desconforme com a portaria, a portaria desconforme com a ordem de serviço, a ordem de serviço desconforme com o regulamento — mas não pode dizer que o regulamento está contra a lei e, o que é pior, não pode dizer que a lei está contra a Constituição”. Sobre o segundo, o autor citado mostra que, nos termos de reiterados pronunciamentos judiciais e, inclusive de pareceres da própria Consultoria-Geral da República, “... o poder público pode, espontaneamente, deixar de cumprir a lei por entendê-la inconstitucional, cabendo a quem sentir-se prejudicado ir ao Judiciário. Mas no plano do funcionário subordinado ao Presidente da República, não há esta desobediência, que haveria se o Presidente da República tivesse prolatado despacho, num processo específico, determinando que ele fizesse alguma coisa.” (*Procedimento administrativo tributário*, Ed. Rev. dos Tribunais, SP, 1977, pág. 58.)

Enquanto prevalecer o sistema anterior — de acordo com o qual as autoridades julgadoras de nível administrativo, mesmo quando pudessem reconhecer inconstitucionalidade de leis ou ilegalidade de regulamentos, agiam de tal forma a prestigiar sistematicamente a norma menor — que provoca mais do que resolve contendas, além de causar constrangimento inaceitável ao contribuinte, dá-se ensejo à possibilidade

de surgimento de inúmeras questões, que somente judicialmente podem ser resolvidas.

Agora, abre-se a perspectiva de que estas questões morram já no contencioso administrativo. É de se esperar que os advogados do poder público — no caso, procuradores da Fazenda Nacional — não insistam em levar ao Judiciário questões que de si são perdidas, toda vez que a Fazenda baseie suas pretensões em normas jurídicas irregulares, por ilegalidade ou inconstitucionalidade. Um passo significativo, no aprimoramento da nossa ordem jurídica, está sendo dado com a adoção deste princípio inscrito nessa disposição.

O texto *sub examine*, também, nisso, está concorde com a observação de CAIO TÁCITO (já que procura explicitamente afastar preconceitos prejudiciais à idoneidade do contencioso fiscal), quando escreve:

“De outra parte, 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. Nesse sentido o juiz judiciário é, por formação, mais aberto à construção sistemática dos textos e à vinculação com os conceitos fundamentais da ciência jurídica.”  
(*Op. cit.*, pág. 161.)

## VII — RESPONSABILIDADE FUNCIONAL E PROCESSUAL

O item VII dá eficácia a uma das repercussões mais importantes do princípio republicano, no que diz respeito à seriedade e idoneidade do procedimento contencioso fiscal, o que contribuirá certamente para aumentar o prestígio deste instituto e deste sistema e ainda traz benefício para a ordem jurídica e os interesses públicos primários.

Dizendo que é princípio informativo desta lei a eficácia à responsabilidade funcional e processual, está-se buscando assegurar a seriedade e a ponderação de cada uma das partes que militam perante o contencioso, no que diz respeito a suas alegações e afirmações nos autos. Porque, a partir da vigência desta lei, são responsáveis, funcionalmente e processualmente, os que intervenham neste processo, por todas as atitudes que tomem. Explicitando-o, esse texto acatou a lição de CAIO TÁCITO, quando afirma:

“O princípio da legalidade se aperfeiçoa com a garantia do controle dos atos administrativos e a regra da responsabilidade da Administração e de seus agentes.” (*Op. cit.*)

Evidente que o conceito de responsabilidade funcional é bastante ampliado, com a possibilidade de as partes responsabilizarem todos aqueles que, em momentos anteriores ou mesmo depois de instaurado o contencioso, tenham contribuído de alguma maneira para o desprestígio da ordem jurídica.

## VIII — AUSÊNCIA DE GARANTIA DE INSTÂNCIA

Como forma de assegurar a lisura dos agentes da administração e meio de estimular o contribuinte a valer-se do contencioso fiscal da União, fixou-se o princípio da inexigibilidade de garantia de instância, para discussão perante o Conselho Tributário Federal. O Estado, desarte, abre mão de um privilégio para prestigiar o seu órgão administrativo para solução de litígios fiscais.

## IX — GRATUIDADE

Para este princípio valem os mesmos comentários aplicados ao antecedente.

## X — DEFINITIVIDADE

Se o Conselho Tributário Federal decide sobre o mérito de uma questão dentro do prazo de 180 dias, a decisão é definitiva na esfera administrativa.

Só pode ser reformada pelo Poder Judiciário e unicamente por meio da ação de revisão, de competência originária da segunda instância.

Se decorre o prazo, sem decisão de mérito, o impugnante poderá prosseguir no contencioso, se quiser. Não o desejando, pode ir à primeira instância judicial, reabrindo inteiramente a questão.

## XI — SUPLETIVIDADE DAS LEIS PROCESSUAIS CIVIS E PENAIIS

Dada a unidade fundamental do sistema jurídico — que torna meramente convencional a própria divisão do direito em público e privado (v. CAIO MARIO DA SILVA PEREIRA, *Advocacia do Estado*, in "Rev. Proc.-Geral do Estado de São Paulo", vol. 10, pág. 73) —, é óbvio e inquestionável o cunho supletivo das leis processuais, para o contencioso administrativo.

Devido, porém, à eventualidade de resistência à invocação e aplicação das mesmas, optou-se por deixar explícito o que, a rigor, não precisava ser mencionado, por óbvio.

Advirta-se que o que tem caráter supletivo são as normas processuais civis e gerais. Os princípios processuais são plenamente operantes e efetivos em todas as hipóteses. Esses princípios são invocáveis e aplicáveis sempre e de modo amplo e pleno e não só supletivamente (v. GERALDO ATALIBA, *Novo Processo Tributário*, Ed. Resenha Tributária, 1975, págs. 19 e segs.).