Interpretação do Direito Tributário no Processo Administrativo Brasileiro

Abel Henrique Ferreira
Mestre em Direito PUC-RS/Fiscal de Tributos Estaduais - RS/Membro FESDT

Neste artigo pretendemos fazer algumas reflexões sobre a interpretação dadas a legislação tributária no processo administrativo brasileiro, com o objetivo de instigar os estudiosos dessa matéria a uma análise mais profunda desse tema, inicialmente, levando em conta que no Brasil a jurisdição é una, ou seja, só o Poder Judiciário tem competência Constitucional para fazer coisa julgada.

O processo administrativo tributário é um direito constitucional colocado a disposição do cidadão, mas é um processo desenvolvido dentro do poder executivo, o qual não tem competência Constitucional para tornar definitivas as suas decisões, pois no Brasil só o Poder Judiciário tem jurisdição para decidir conflitos em definitivo, fazendo coisa julgada. O processo administrativo, dentro da sua real competência tem que ser muito estudado e debatido para que possamos ter definições sobre os seus reais limites e competências. Ao estudarmos o processo administrativo brasileiro temos que diferenciar o real (competências limitadas) com o ideal (competências amplas). O real tem limite, sua competência é a revisão do ato administrativo, já o ideal seria o de ter amplas competências, muito semelhantes as do Poder Judiciário. Um dos limites a que o processo administrativo brasileiro está submetido é o da interpretação da legislação tributária, devemos saber qual a sua real extensão.

O julgador administrativo é um revisor de atos administrativos. Ainda mais, ao levarmos em conta que uma decisão final no processo administrativo tributário (Estado do Rio Grande do Sul), quando contrária à administração, fará coisa decidida, semelhante à coisa julgada contra o erário estadual, fazendo com que o crédito tributário lançado pelo agente fiscal seja modificado ou extinto. Já, diferentemente, se a decisão administrativa for contrária ao contribuinte, este poderá ir ao judiciário e rediscutir a mesma matéria, já objeto de análise e de decisão no processo administrativo tributário.

O processo administrativo é um direito assegurado ao cidadão pela Constituição Federal, está inserido nos incisos XIV e LV do artigo 5º da Constituição Federal. O fato de constar na Carta Maior como um direito constitucional não significa que tenha jurisdição e que suas decisões façam coisa julgada, ou seja, mesmo tendo direito ao processo administrativo, o cidadão poderá, posteriormente, ingressar com a ação no Poder Judiciário, tratando do mesmo assunto discutido no processo administrativo. O inciso XXXV do art. 5º da CF notifica que "a lei não excluirá da

apreciação do judiciário, lesão ou ameaça de direito", ou seja, a jurisdição no Brasil é una, só as decisões do Poder Judiciário fazem "coisa julgada". Ao analisar a jurisdição no Brasil, Castro[1] afirma que: *"A Constituição identifica claramente as funções estatais. Estas são bem delimitadas e precisas; julgar não é administrar. Assim, como há órgãos específicos para administrar, há para julgar, que são os do Poder Judiciário. A conseqüência dessa indiscutível assertiva é que 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".*

O processo administrativo tributário, no Rio Grande do Sul, regulado pela Lei nº 6.537/73, é organizado em duas instâncias. As decisões contrárias aos contribuintes dos tributos estaduais, em última instância, são definitivas na esfera administrativa, mas não fazem *coisa julgada* contra o sujeito passivo da obrigação tributária, pois este poderá recorrer ao Poder Judiciário para rediscutir a matéria decidida no processo administrativo, através de ação declaratória, de ação anulatória do crédito tributário lançado, ou através de embargos no caso de execução fiscal. O lançamento do crédito tributário se dá através de atos administrativos vinculados (art. 142 do CTN). Se o julgador administrativo entender que o ato ou atos administrativos do lançamento foram equivocados, parcial ou totalmente, poderá extinguir ou modificar o crédito tributário. Contra essa decisão não há nenhum recurso da administração pública ao Poder Judiciário, pois ela mesma ao rever seus atos administrativos entendeu em modificá-los ou em revogá-los. O processo administrativo tributário é uma revisão dos atos administrativos do lançamento do crédito tributário, também chamado de controle da qualidade do lançamento tributário. Tal processo visa diminuir o número de processos junto ao judiciário, de modo que a matéria tributária só vá ao Poder Judiciário, após ampla discussão administrativa, ou seja, depois de uma depuração dos atos administrativos.

Hugo Brito[2] entende que seria um absurdo a própria administração ir ao judiciário requerer o controle da atividade administrativa, pois isso contrariaria a finalidade do processo administrativo, que visa basicamente reduzir a presença da administração pública em ações judiciais.

No Brasil a jurisdição é una, só o Poder Judiciário tem a competência para dizer o direito, diferentemente da França onde há jurisdição administrativa, ou seja, em litígios do Estado com o cidadão o Executivo é que tem poder para dirimir tais conflitos, principalmente em se tratando da área tributária. Essa separação dos Poderes foi constitucionalizada a partir da revolução francesa, fazendo com que um Poder não pudesse intervir no outro, assim sendo os litígios entre os cidadãos e o Estado deve ser decidido por Cortes Administrativas e não pelo Poder Judiciário. No Brasil, só no período do império houve jurisdição administrativa, poste-

---

[1] – Alexandre Barros Castro. Procedimento Administrativo Tributário. Atlas. SP. 1996. p. 31.

2 Hugo de Brito Machado, Processo Administrativo Fiscal – O devido processo legal administrativo tributário e o mandato de segurança – Dialética. SP. 1995. p.80.

riormente na Constituição de 1967 e na Emenda Constitucional nº 01/69 foi autorizado à criação do Contencioso Administrativo dentro do Executivo, mas nunca foi implementado na prática. Sendo assim, no período republicano, de 1891 até o presente momento, nunca tivemos jurisdição administrativa, de modo que a jurisdição sempre foi única e de competência do Poder Judiciário. O processo administrativo já existia antes da Constituição de 1988, mas sem jurisdição, apenas com competência para revisar os atos administrativos do Executivo, evitando a discussão no judiciário de atos administrativos que a própria administração através de suas instâncias administrativas venha a anulá-los por erros materiais ou por não estarem de acordo com a legislação vigente. O processo administrativo serve para depurar os atos administrativos é o *controle de qualidade da administração*, fazendo que através do processo de retro alimentação a qualidade dos atos administrativos venha a atingir melhoras constantes. A decisão final administrativa não faz coisa julgada, podendo a pessoa que se julgar prejudicada com a decisão entrar com ação no judiciário e discutir a mesma matéria. Só após a decisão final do judiciário, em que não caibam mais recursos, é que haverá a "coisa julgada".

Ao analisarmos o processo administrativo devemos levar em conta que tal instrumento é um direito colocado a disposição do cidadão, o qual poderá utilizar-se dele ou não. O cidadão poderá optar por discutir sua pretensão diretamente no judiciário, ao invés de entrar com um processo administrativo. Se discutir administrativamente poderá, posteriormente, no caso da decisão não lhe ser favorável, entrar com uma ação no Poder Judiciário. O que não pode é o cidadão discutir o processo administrativo ao mesmo tempo no judiciário e no administrativo, pois neste caso o processo administrativo será extinto e será mantido apenas o processo no judiciário, pois este é o que tem jurisdição, e sendo assim, a ele cabe decidir sobre o conflito entre o particular e o Estado.

No processo administrativo tributário estadual, quando a decisão é contrária ao contribuinte, este poderá entrar com ação anulatória de crédito tributário ou com outra ação que seja cabível, para discutir a matéria no poder judiciário. No caso contrário, se a decisão for contra o Estado, ou seja, quando o crédito tributário é modificado ou extinto por decisão administrativa final, em primeira ou segunda instância, o Executivo, pela legislação que rege o processo administrativo tributário, não terá direito a nenhuma ação perante o judiciário, tal decisão se torna coisa decidida (coisa julgada administrativa) e anula os atos administrativos do lançamento do crédito tributário, modificando-os ou extinguindo-os. Sem crédito tributário não há inscrição em dívida ativa e assim sendo nada poderá ser executado ou cobrado pelo Estado.

O julgador administrativo e outros operadores do direito ao estudarem doutrina, jurisprudência e legislação sobre o processo administrativo de outros países, principalmente os da Europa, *tais como França e Portugal, deverão ter em mente que nesses países a jurisdição não é una ou é especializada, respectivamente, e que no Brasil só o Poder Judiciário tem jurisdição e não tem justiça administrativa*

especializada, só ele pode dizer o direito final dos conflitos entre particulares ou destes com o Estado. No Brasil só o judiciário tem jurisdição, já na França[3] a jurisdição não é Una, uma vez que o processo administrativo nesse País, diferentemente do que ocorre no Brasil, faz coisa julgada. No caso de Portugal existe dentro do judiciário uma justiça administrativa tributária especializada.

Por esses motivos é que entendemos que a interpretação da legislação tributária, por parte dos julgadores administrativos, deve ser muito cuidadosa e criteriosa, pois sempre que a decisão administrativa for contrária ao Estado essa matéria não poderá ser levada ao Poder Judiciário, uma vez que o Estado não tem instrumento que permita tal acesso ao judiciário, e ainda levando-se em conta que órgãos ligados ao próprio Executivo decidiram pela anulação ou reforma dos atos administrativos em discussão. Como já afirmou Hugo Machado, anteriormente, seria inconcebível que a própria administração fosse ao judiciário visando restabelecer um ato administrativo que ela mesma extinguiu ou modificou através dos seus órgãos de julgamento administrativo.

A interpretação de qualquer texto é obrigatória, sendo da legislação ou de outro texto qualquer, pois cada palavra tem um ou mais significados, cabendo ao leitor ou ao interprete entender a idéia e os comandos dos textos. A interpretação de um texto legal ou não, nunca será única, sempre terá duas ou mais interpretações.

Passando para a interpretação jurídica poder-se-á ver que o direito em geral está aberto a uma interpretação mais ampla, já o direito tributário exige uma interpretação mais restrita, estabelecida pela própria legislação (CTN).

A interpretação dada a dispositivos do direito tributário pelo judiciário é ampla, em relação à dada pelos órgãos administrativos, pois este poder é que tem competência para dirimir conflitos tributários entre a administração pública e os administrados, contribuintes dos impostos e demais tributos. As decisões do Poder Judiciário é que fazem *coisa julgada, obrigando as partes entre si.*

Essa interpretação da norma tributária quando feita pelos aplicadores do direito da administração pública, Poder Executivo, deverá ser efetuada com certas restrições, pois a administração pública deve ter uma única interpretação da legislação tributária, de modo que possa aplicá-la de maneira justa. Uma única interpretação da legislação, por parte da administração pública, não quer dizer que essa interpretação, dos dispositivos tributários, seja imutável. A interpretação dada a um dispositivo legal hoje pode ser diferente da interpretação dada a esse mesmo dispositivo no passado. O que se quer dizer é que cada agente público ao aplicar a legislação deve aplicá-la de acordo com um consenso comum da administração e não com base em entendimento individual. Por esse motivo que a administração pública se vale de diversos instrumentos para passar aos agentes públicos e aos Administradores (contribuintes) a sua interpretação da legislação tributária, tais como: Instruções normativas, Circulares, Ordens de Serviço, Pareceres Normativos e pareceres de consultas. Não pode cada agente fiscal ter sua interpretação sob pena de invia-

3 Juarez Freitas. O Controle dos Atos Administrativos. Malheiros. 2ª ed. SP. 1999. p. 81.

bilizar a cobrança e o pagamento dos tributos. Os contribuintes passariam a não ter segurança mínima de que estão cumprindo suas obrigações tributárias. Esta preocupação de se ter uma interpretação consensual dos textos legais, estabelecida pela administração tributária central, não faz com que não ocorram interpretações diversas, quando da aplicação da legislação, pois as próprias interpretações dadas pela administração central vão ser interpretadas pelos agentes fiscais quando da aplicação da legislação, fazendo com que possa haver distorções na aplicação das normas do direito tributário.

Há unanimidade por parte dos doutrinadores no sentido de que ao aplicar a legislação tributária o operador do direito deva interpretar os dispositivos legais utilizando-se de todos os métodos de interpretação existentes, principalmente a sistemática, pois como afirma Becker[4] *"Toda norma é, com efeito, parte integrante de um sistema jurídico a que pertence"*. A norma deverá ser interpretada levando-se em conta o ordenamento jurídico a que está submetida. Nessa mesma linha de pensamento assim se manifesta Juarez Freitas[5]: *"Em última instância, a interpretação sistemática é a interpretação jurídica, por essência"*.

Os agentes da administração fazendária deverão ter uma interpretação básica sobre a legislação tributária a ser aplicada sob pena de causarem danos econômico-financeiros aos seus contribuintes. Não podem os agentes fiscais, individualmente, terem interpretações divergentes sobre as regras que definem a ocorrência dos fatos geradores dos tributos e também quanto à obrigação ou não dos respectivos recolhimentos, uma vez que essas divergências gerariam um caos administrativo e, também, gerariam sérios problemas para os contribuintes dos tributos.

Concluímos da necessidade da administração fazendária ter uma interpretação geral sobre a aplicação da legislação tributária aplicada aos seus tributos. De modo que tanto os aplicadores das normas tributárias como os julgadores administrativos saibam da interpretação da administração sobre a legislação tributária. Isso não impedirá que quando da decisão final do processo administrativo tributário, outra interpretação venha a surgir sobre a matéria aparentemente já sacramentada pela administração. Essa nova interpretação sobre a matéria poderá em alguns casos ocorrer, quando se entenda que a interpretação dada, ao caso concreto, pela administração foi equivocada, contrariando a sua própria legislação. Tal decisão administrativa deverá através do processo de retro alimentação voltar à administração geral e ao agente fiscal para que eles tomem conhecimento da nova interpretação dada à matéria.

Devido a essas distorções na aplicação da legislação tributária e outros erros no lançamento do crédito tributário, que existe o processo administrativo, criado na maioria das vezes a semelhança do Poder Judiciário, com duas instâncias de julgamento, a primeira pelo julgador singular e a segunda por órgãos colegiados,

---

4 Alfredo Augusto Becker. Teoria Geral do Direito Tributário. Lejus. 3ª ed. SP. 1998. p. 116.

5 Juarez Freitas. A Interpretação Sistemática do Direito. Malheiros. 2ª ed. SP. 1998. p. 205.

divididos em Câmaras ou Turmas. Tais órgãos administrativos, na área tributária, já existiam e estavam em funcionamento, bem antes da Constituição Federal de 1988 que os tornou obrigatórios através do art. 5º, LV. Hoje o cidadão tem o direito constitucional a discutir seus conflitos tributários existentes com o Estado através de processo administrativo. Só que o processo administrativo não tem poder de fazer coisa julgada só serve para revisar os atos administrativos praticados pelo agente fiscal. O contribuinte se não ficar contente com a decisão administrativa poderá discutir a mesma matéria junto ao Poder Judiciário. O contribuinte não é obrigado a discutir seus conflitos através do processo administrativo, ele poderá escolher discutir diretamente a matéria em litígio no judiciário.

Para Rofrano y Gomes "*En realidad, la finalidad del reclamo administrativo previo es preparar una etapa de conciliación anterior al proceso; o sea otorgar al ente recaudador la posibilidad de revisar la actuación y salvar errores u omisiones, de modo tal de promover el control de legitimidad para que dicho organismo fiscalizador no litigue sim que previamente haya tomado conocimiento del concepto en discusión y su procedencia*".[6]

As instâncias de julgamento do processo administrativo tributário visam à depuração e a purificação do ato administrativo e servem para firmar interpretação sobre as normas tributárias, levando em conta as interpretações dadas pela administração comparando-se com a legislação tributária vigente e as interpretações dadas pelos agentes fiscais, que são os aplicadores da lei, ao caso concreto, dentro do Poder Executivo. O processo administrativo deve servir de retro alimentador para as interpretações da legislação tributária efetuadas pela administração e para as interpretações dadas a norma tributária pelos agentes fiscais quando da formalização dos atos administrativos do lançamento do crédito tributário.

Como bem afirmou o jurista Rofrano Y Gómez o processo administrativo é uma revisão prévia dos atos administrativos que envolvam tributos, de maneira a evitar que o Executivo vá discutir no judiciário, matéria que contenha erros e omissões ou que não esteja de acordo com a interpretação dada pela administração ao caso concreto. Só devemos salientar que o processo administrativo tributário argentino é obrigatório, ou seja, o cidadão deverá primeiro discutir seu litígio com o Estado, na esfera administrativa, só depois de julgado no administrativo é que o processo vai ao judiciário (todo o conteúdo do processo administrativo é levado ao judiciário).

O processo administrativo, no Brasil, não é obrigatório como o Argentino, não tem jurisdição, não faz coisa julgada, mas é de fundamental importância, pois ao funcionar como um processo de retro alimentação acaba agindo como "controle de qualidade" dos atos administrativos, de modo que a administração pública só vá discutir na justiça aquelas matérias que realmente, de acordo com sua interpretação, estejam sendo desrespeitadas pelos contribuintes.

---

6 O. A. Rofrano y O. Gomez. Cuademos de Procedimento Tributario – Recursos. Ejecuciones Fiscales. nº 8- Errepar S. A. Pág. 8

Levando-se em conta que o particular tem direito a acessar o judiciário após a decisão administrativa que não lhe for favorável e o Estado (caso do Rio Grande do Sul) não tem direito a essa ação, de acordo com a legislação vigente, entendemos que o julgador administrativo ao interpretar a legislação tributária, no caso de dúvida deverá manter o lançamento do crédito tributário, pois assim tal matéria poderá vir a ser discutida e decidida pelo Poder Judiciário.

No processo administrativo brasileiro não se deve utilizar o princípios do "in dúbio pro reo" e sim o princípio "in dúbio pro societate – in dúbio pro fiscum", semelhante ao princípio utilizado no caso da "pronuncia" no processo penal. Entendemos que no caso de dúvida o julgador administrativo deverá preservar o interesse da sociedade e não o do individual, já o interesse do individual deverá prevalecer na decisão judicial, ou seja, no judiciário, voltará a viger o princípio do "in dúbio pro reo", inclusive previsto no "caput" do art. 112 do CTN que determina que no caso de dúvida a interpretação deva ser mais favorável ao acusado.

Defendemos que o julgador administrativo sempre que tiver dúvida sobre a validade ou não do crédito lançado, deverá decidir "pró societate", pois deixará ao Poder Judiciário a decisão final sobre a legalidade do valor lançado. Na dúvida seria injusto o julgador administrativo decidir contra o Estado, tornando inválido um ato administrativo, e fazendo com que o Estado não possa acessar o judiciário, para defender a sua tese de validade do ato administrativo, anulado pelo julgador administrativo. Deve-se pressupor que o agente fiscal que efetuou o lançamento do crédito tributário o fez com convicção e com base na legislação vigente. Ao invalidar um ato administrativo o julgador administrativo tem que estar certo, com base na sua interpretação da matéria, de que o agente lançador do tributo o fez de maneira equivocada. No nosso entendimento, reafirmamos que o artigo 112 do CTN, não é para ser aplicado pelo julgador administrativo e sim pelo julgador do Poder Judiciário. Este sim, na dúvida da ocorrência da infração tributária, deverá interpretar de maneira mais favorável ao acusado.

arlos Maximiliano[7], ao tratar da interpretação do Direito Tributário, antes da vigência do atual código nacional, entendia que a interpretação de *"In dúbio contra fiscum"*, não obriga o presidente de corporação administrativa (órgão administrativo) ou judiciário a desempatar a favor do contribuinte. Hoje com a vigência do art. 112 do CTN, entendemos que o judiciário deve obedecer a esse princípio, mas o interprete administrativo não.

Em síntese destacamos as seguintes conclusões:

a - No Brasil a jurisdição é UNA, ou seja, só o Poder Judiciário faz coisa julgada, diferentemente de outros países tal como: a França onde existe o processo administrativo com competência jurisdicional, e diferente da Argentina, onde o processo administrativo tributário deve ser instaurado, obrigatoriamente, antes do processo judicial.

7 Carlos Maximiliano. Hermenêutica e Aplicação do Direito. Ed. Rev. Forense. 18ª ed. RJ. 1999. p. 335.

b - O processo administrativo brasileiro é uma garantia Constitucional dada ao cidadão, mas é dele a opção de utilizá-lo ou não.

c - No caso de decisão contrária ao cidadão, este poderá buscar o judiciário e rediscutir a matéria, objetivando uma decisão final favorável a sua tese.

d - No caso de decisão contrária ao Estado, ou seja, o próprio órgão administrativo vinculado a administração venha a decidir pela extinção ou modificação do ato administrativo, em princípio, não poderá o Poder Executivo ir ao judiciário buscar a reforma dessa decisão. Digo em princípio, porque sempre que o julgador administrativo decidir contra legislação vigente, o administrador maior (Secretário da Fazenda, no caso do RS) poderá buscar o judiciário para anular o ato ou atos administrativos contrários a Lei.

e - O processo administrativo brasileiro busca apenas uma revisão dos atos administrativos, de modo a evitar ou a diminuir a presença da administração em conflitos a serem dirimidos pelo judiciário. É o controle de qualidade da administração pública.

f - A administração tem uma interpretação sobre a legislação vigente, a qual é expressa através de regulamentos, instruções normativas, circulares, consultas e outras. Os órgãos julgadores administrativos não podem ignorar tais interpretações, uma vez que fazem parte da administração, mas devem interpretá-las confrontando-as com a legislação vigente.

g - Levando-se em conta que o processo administrativo não tem jurisdição, levantamos a tese de que ao Julgador Administrativo não cabe interpretar a legislação utilizando-se do art. 112 do CTN, ou seja, em dúvida pró acusado, pois em assim agindo o Estado ficaria em desvantagem em relação ao cidadão, uma vez que este poderia rediscutir a matéria no judiciário e a administração não.

h - Defendemos uma tese, que acreditamos seja nova, no sentido de que na dúvida o julgador administrativo deverá decidir "pró societate", propiciando assim uma discussão ampla no Poder Judiciário, caso o cidadão se julgue prejudicado pela decisão administrativa, o que não ocorreria se o interprete administrativo se utilizasse do art. 112 do CTN, *em dúvida pró acusado. O objetivo de tal tese é de instalar, no seio doutrinário, uma ampla discussão sobre esse tema, ou seja, de modo que o processo administrativo brasileiro venha a ser estudado, levando em conta suas peculiaridades, de acordo com a nossa legislação e não de acordo com a legislação de outros países, onde a jurisdição não seja UNA (França), tenha justiça administrativa especializada (Portugal), ou haja a obrigatoriedade da discussão do conflito, na esfera administrativa, antda discussão no Poder Judiciário (Argentina).*

Referências Bibliográficas:

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário.* Lejus. 3ª Ed. São Paulo/SP, 1998.

CASTRO, Alexandre Barros. *Procedimento Administrativo Tributário.* Atlas. São Paulo/SP. 1996.

FREITAS, Juarez. *O Controle dos Atos Administrativos* Malheiros. 2ª Ed. São Paulo/SP. 1999.

..... *A interpretação Sistemática do Direito. Malheiros.* 2ª Ed. São Paulo/SP. 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. *O Processo Administrativo Fiscal – O devido processo legal administrativo e o mandado de segurança.* Dialética. São Paulo/SP. 1995.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito.* Ed. Ver. Forense. 18ª Ed., Rio de Janeiro/RJ. 1999.

ROFRANO, O. A. y **GOMES,** O. *Cuadernos de Procedimento Tributário – Recurso. Ejecuciones Fiscales. Nº 8 – Errepar S.A. – Argentina. 1995.*