



UNIVERSIDADE CATÓLICA DE PERNAMBUCO
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

João Batista de França Silva

**COMPETÊNCIA PARA LEGISLAR SOBRE PROCESSO TRIBUTÁRIO
ADMINISTRATIVO NA CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA DE 1988**

Recife
2019

João Batista de França Silva

**COMPETÊNCIA PARA LEGISLAR SOBRE PROCESSO TRIBUTÁRIO
ADMINISTRATIVO NA CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA DE 1988**

Dissertação apresentada à Universidade Católica de Pernambuco como requisito parcial para obtenção do título de mestre em Direito.

Linha de pesquisa: Processo, Hermenêutica e Efetividade dos Direitos

Grupo de pesquisa: Política e Tributação: aspectos materiais e processuais

Orientador: Prof. Dr. Hélio Silvio Ourém Campos

Recife
2019

João Batista de França Silva

**COMPETÊNCIA PARA LEGISLAR SOBRE PROCESSO TRIBUTÁRIO
ADMINISTRATIVO NA CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA DE 1988**

Dissertação apresentada à Universidade Católica de Pernambuco como requisito parcial para obtenção do título de mestre em Direito.

Defesa pública em

Recife, _____ de _____ de 2019

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Hélio Silvío Ourém Campos
Universidade Católica de Pernambuco – UNICAP
(orientador)

Prof. Dr. Geilson Salomão Leite
Universidade Federal da Paraíba – UFPB
(examinador externo)

Prof. Dr. João Hélio de Farias Moraes Coutinho
Universidade Católica de Pernambuco – UNICAP
(examinador interno)

“Para mim, para aqueles que não admitem um único tipo de ciência, para quem não eleve os critérios das ciências físico-matemáticas a padrões de aferição de todas as verdades objetivamente verificáveis, para quem saiba distinguir entre Natureza e Cultura, entre Natureza e História, não é o Direito menos ciência, com as suas categorias e métodos específicos, do que o saber dos físicos ou dos astrônomos.”
(REALE, Miguel. *De dignitate jurisprudentia*. **Horizontes do Direito e da História**. 3. ed. ver. e aum. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 287-311).

“Em Direito, como em toda ciência, só o provisório é definitivo.”
(BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária (uma introdução metodológica)**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2015. p. 62).

RESUMO

O objetivo da presente pesquisa é propor uma interpretação, sob a ótica da Ciência do Direito em sentido estrito, para a competência legislativa relativamente ao processo tributário administrativo. Ao contrário de outros assuntos pertinentes à Administração Pública, como, por exemplo, licitações e contratos ou aquisições civis, a Constituição de 1988 não fez menção expressa a competência para regular o processo que o poder tributário, na potestade administrativa, precisa seguir na aplicação do direito, de tal maneira que há hoje uma dispersão e profusão de normas reguladoras do dito processo, tantas quantos são, em tese, os entes federativos. A hipótese levantada e sujeita aos testes de comprovação pelos dados oriundos da experiência jurídica brasileira é a de que a referida competência se insere no âmbito de validade do artigo 24, inciso I, combinado com o art. 146, III, todos da Constituição, isto é, competência concorrente para dispor sobre direito tributário, cabendo à União editar normas gerais e aos demais entes constituintes da federação suplementar ou complementar as citadas normas gerais, isso à luz das características do estado federal brasileiro, que não podem ser olvidadas no momento da construção dogmática. Essa proposta interpretativa é colocada em confronto, não só com as correntes que consideram o processo tributário administrativo como matéria de direito administrativo, caso em que a competência seria implícita e comum de todas as pessoas políticas, mas também com aquelas que defendem a inclusão do tema no contexto do direito processual e, portanto, de competência privativa da União (artigo 22, I), cabendo aos Estados-membros e ao Distrito Federal apenas a competência concorrente para disciplinar os procedimentos em matéria processual (artigo 24, XI). Depois de sistematizar os enunciados constitucionais a partir dos quais seja possível inferir a referida norma jurídica de competência, a pesquisa se voltou a analisar o significado e alcance do próprio processo tributário administrativo, especialmente porque prevalece na dogmática jurídica ocupada com o tema uma visão limitada do processo desenvolvido pela e na função administrativa, vinculando-o ao conceito de lide ou litígio, sujeito à revisão crítica até mesmo na seara do processo civil, em que se originou. Entendeu-se que propor uma interpretação normativa sobre a competência para dispor sobre processo tributário administrativo, sem apresentar ao menos uma ideia do que ele significa ou abrange, consistiria em ficar a meio caminho da resposta à questão de pesquisa. O método empregado foi o da Dogmática Jurídica, a qual tem a tarefa de formular modelos interpretativos ou asserções sobre o significado do direito vigente, voltada à aplicação. Os dados foram obtidos especialmente a partir da revisão bibliográfica, com ênfase nas obras produzidas no Brasil, sob a vigência da Constituição de 1988.

Palavras-chave

Processo tributário administrativo, competência legislativa, federação.

ABSTRACT

The aim of the present research is to propose an interpretation, from the perspective of the jurisprudence in a narrow sense, for legislative jurisdiction regarding the administrative tax procedure. In contrast to other subjects pertaining to Public Administration, such as public bids and contracts or civil requisitions, the 1988 Constitution has not expressly mentioned the competent jurisdiction to regulate such process in which the tax authority, as the administrative authority, must follow in the application of the law as a result, we currently face a dispersion and profusion of rules for proceeding, due to, in theory, the several federative entities. The hypothesis raised and subjected to the corroboration tests based on Brazilian juridical experience acknowledges this jurisdiction falls within the validity scope of article 24, item I, combined with art. 146, III, all of them from the Constitution. That means, concurrent jurisdiction on tax law and this will be for the Federal Government to edit general rules and for the other constituent entities of the federation to include or complement the previous general rules. This, of course, under the light the Brazilian federal state features, which cannot be forgotten during the dogmatic construction. This interpretive proposal is confronted not only with the frameworks that consider the tax administration process as a matter of the administrative law, in which the jurisdiction would be implicit and common to all political entities, but also with those who defend the inclusion of the issue in the context of procedural law and therefore, with reserved power of the Federal Government (article 22) and with the Member States and the Federal District having only concurrent jurisdiction to regulate procedural matter (article 24, XI). After systematizing the constitutional statements that allow us to imply the rule of law for jurisdiction, the research turned to analyze the meaning and scope of the administrative tax procedure itself, especially because in Legal Dogmatic – which deals with the matter – links it to the concept of litigation, plus it is subjected to critical review even in the realm of civil procedure where it originated. Proposing a normative interpretation about the competent jurisdiction to provide for the administrative tax procedure, without presenting at least an idea of what it is, and what it covers would mean to be halfway to answer the research question. The method used was the legal dogmatic, which has the task to conceive interpretative models or assertions about the meaning of the existing law, aimed at the application. The data were obtained mainly from the bibliographical revision, with emphasis on the papers produced in Brazil, during the term of the 1988 Constitution.

Keywords

Administrative tax procedure, legislative jurisdiction, federation

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
1. PROBLEMA DE PESQUISA	8
2. JUSTIFICATIVA	9
3. HIPÓTESE	18
4. OBJETIVOS	20
5. MÉTODO	20
PARTE I ESTADO FEDERAL BRASILEIRO E PODER DE LEGISLAR RELATIVAMENTE AO PROCESSO TRIBUTÁRIO ADMINISTRATIVO	28
CAPÍTULO 1 CONTORNOS ELEMENTARES DA FEDERAÇÃO BRASILEIRA	31
1.1 Estado federal brasileiro: memória histórica e coordenadas do presente	31
1.2 Nota característica dos municípios como entes federativos	35
1.3 Entre os valores da autonomia dos entes políticos e da unidade nacional	40
1.4 Autonomia constitucional dos entes federativos	46
CAPÍTULO 2 COMPETÊNCIAS LEGISLATIVAS NA CONSTITUIÇÃO DE 1988 E PROCESSO TRIBUTÁRIO ADMINISTRATIVO	49
2.1 Panorama da repartição de competências para legislar na Constituição de 1988	49
2.2 Competências legislativas privativas da União e processo tributário administrativo	52
2.3 Competências legislativas concorrentes da União, dos Estados-membros e do Distrito Federal e processo tributário administrativo	60
2.4 Competências legislativas dos Estados-membros e do Distrito Federal e processo tributário administrativo	90
2.5 Competências legislativas dos Municípios e processo tributário administrativo	92
2.6 Competências legislativas em matéria de direito administrativo e processo tributário administrativo.....	94
PARTE II PROCESSO TRIBUTÁRIO ADMINISTRATIVO: SIGNIFICADO E ABRANGÊNCIA	100
CAPÍTULO 3 DISCURSO DA AUTONOMIA DO DIREITO PROCESSUAL TRIBUTÁRIO	102
3.1 Considerações Introdutórias.....	102
3.2 Alguns antecedentes doutrinários do processo tributário brasileiro	105
3.3 A busca pela autonomia do direito processual tributário	111
3.4 Disciplina do processo tributário administrativo por normas de direito tributário ..	120
3.5 Principais fontes legais de normas tributárias procedimentais	126
CAPÍTULO 4 SIGNIFICADO E ALCANCE DO PROCESSO TRIBUTÁRIO ADMINISTRATIVO	130
4.1 Generalidades.....	130
4.2 Formas de atuação da Administração Pública tributária.....	131
4.3 Administração Pública procedimental	145
4.4 Para além da querela terminológica entre processo e procedimento	158
CONCLUSÃO	171
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	172

INTRODUÇÃO

1 Problema de pesquisa

O problema de partida da presente pesquisa é a ausência de previsão expressa na Constituição brasileira de 1988 quanto à competência para legislar sobre processo tributário administrativo.

Os principais dispositivos constitucionais que versam a matéria competência legislativa não se ocuparam desse aspecto, ao contrário de outros temas relativos à atuação da Administração Pública, como desapropriação (art. 22, II), requisição civil ou normas gerais de licitação e contratações públicas (art. 22, XXI), para ficarmos apenas nesses exemplos.¹

Dado o quadro, ao menos três soluções se mostram possíveis:

1ª) o processo tributário administrativo será disciplinado por normas de “direito tributário” (art. 24, I), com competência concorrente, repartida verticalmente, entre a União, os Estados-membros, Distrito Federal e os Municípios, incumbindo à primeira legislar sobre normas gerais (art. 24, §1º), e aos últimos, complementar a legislação federal (art. 24, §2º combinado com art. 30, II)², havendo, mesmo nessa solução, outras intrincadas questões que exigem respostas, tais como saber o que significam “normas gerais” e “normas suplementares”; ou mesmo se os Municípios³ participam dessa competência concorrente, uma vez que não estão arrolados no art. 24;

¹ José Afonso da Silva entende que as matérias indicadas nos incisos II ao XXIX do art. 22 da Constituição estão inseridas no âmbito do *direito material administrativo*, considerado genericamente ou em sentido abrangente (SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual à Constituição**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2006. p. 264).

² Se o processo tributário administrativo é considerado matéria de legislação tributária, incide o art. 146, III, da Constituição, o qual prevê Lei Complementar para dispor sobre normas gerais, embora não mencione a matéria (processo tributário administrativo) no seu rol. Nada obstante, ele é considerado exemplificativo ao empregar o advérbio “especialmente”. Nesse sentido, “O preceito arrola os temas compreendidos no conceito de ‘normas gerais’, entre os quais o processo administrativo não está incluído. Entretanto, a omissão não significa impedimento a que a matéria seja tratada neste nível, já que a indicação objeto do dispositivo é meramente exemplificativa” (BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Curso de processo administrativo tributário**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2009. p. 120). Recordemos que, no caso de competência repartida verticalmente, como é a concorrente, enquanto a União não legislar sobre normas gerais, os Estados exerceram “a competência legislativa plena, para atender suas peculiaridades” (art. 24, §3º).

³ Os municípios não foram mencionados no enunciado do artigo 24; é reconhecido, porém, que as matérias ali arroladas podem ser suplementadas, no que couber, por esses entes federativos, com base no artigo 30, inciso II. Basta-nos lembrar que eles legislam sobre direito tributário (ao instituir seus tributos), financeiro (ao editar suas leis orçamentárias) e urbanístico (ao regular seu plano diretor), para mencionar alguns exemplos. Nesse sentido “[...] Embora o artigo 24 não indique os Municípios entre os titulares da competência legislativa concorrente, não ficaram eles dela alijados. Deslocada, no inciso II do art. 30, consta a competência dos Municípios de complementar a legislação federal e estadual no que couber” (ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. **Competências na Constituição de 1988**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 59). Afirmando que os Municípios não participam da legislação concorrente, entre outros, Tércio Sampaio Ferraz Junior, distinguindo “legislação concorrente” de “legislação decorrente”, essa última “uma legislação de regulamentação” (FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Normas gerais e competência concorrente. Uma exegese do art. 24 da Constituição Federal. **Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo**, São Paulo, v. 90, p. 245-251, jan. 1995. Disponível em: <<https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67296/69906>>. Acesso em: 19 de maio de 2018) e Cretella Jr. (CRETELLA JR., José. **Comentários à Constituição brasileira de 1988**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1992. v. IV. p. 1.889).

2ª) o processo tributário administrativo é matéria inserta no âmbito do “direito processual”, com competência privativa da União (art. 22, I), restando aos Estados-membros, Distrito Federal tão só a possibilidade de regulamentarem concorrentemente o procedimento (art. 24, XI), isso partindo-se de uma concepção doutrinária que sustenta uma autonomia do processo tributário, o administrativo inclusive, com base no “*princípio da especialização da lide tributária*”⁴;

3ª) o processo tributário administrativo é, em verdade, uma espécie do gênero processo administrativo e, como tal, instituto regulado pelo direito administrativo⁵, cabendo a cada Ente Tributante discipliná-lo como decorrência da capacidade de autoadministração e mesmo como corolário da competência para instituição dos tributos⁶, a qual conferiria o poder implícito (no caso dos Estados-membros, art. 25, §1º e no caso dos municípios, art. 30, III⁷) para disciplinar legalmente o procedimento de sua cobrança.

Qual delas está de acordo com a ordem jurídica brasileira vigente é o que esperamos seja possível afirmar ao final desse trabalho, isso sob a perspectiva da Dogmática Jurídica (Ciência do Direito em sentido estrito).

Para tanto, sob pena de a pesquisa ficar a meio caminho de uma resposta conclusiva à indagação da qual partimos, entendemos necessário investigar também o significado e o alcance do próprio “processo tributário administrativo”. Afinal, proceder ao enquadramento normativo relativamente a uma competência para legislar sobre *algo*, sem esclarecer o que esse *algo* significa ou abrange, implica, na verdade, deixar o problema proposto sem resposta.

2 Justificativa

⁴ É essa, em parte, a posição de James Marins, o qual afirma que os municípios gozam de competência suplementar, e não complementar (MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial. 9ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016. p. 103-105).

⁵ É a posição de Geraldo Ataliba, segundo quem o Código Tributário Nacional, norma geral de direito tributário, “não pode regular matéria de procedimento”. “Efetivamente”, diz ele, “se a matéria é administrativa e se a faculdade que tem o Congresso Nacional é para editar normas gerais de ‘direito tributário’, não pode versar matéria administrativa, como é o procedimento” (ATALIBA, Geraldo. Princípios de procedimento tributário. In: PRADE, Péricles L. M.; CARVALHO, Célio B. de (coord.). **Novo processo tributário**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1975. p. 17-36).

⁶ Gilberto de Olhôa Canto se manifestou também nesse sentido, embora sob a vigência da Constituição de 1946, quando, integrante da Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda elaborou anteprojeto de lei orgânica do processo tributário, ressaltando o seguinte “parece-nos que a disciplina do processo tributário objeto do presente estudo [...] se deve restringir aos tributos federais, uma vez que falece competência à União para expedir normas sobre o processo administrativo em matéria de interesse dos Estados e Municípios, não se afigurando aconselhável sugerir qualquer aditamento à Constituição, que visa a ampliar, na medida do necessário, essa competência” (CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Processo tributário**: anteprojeto de lei orgânica. Imprensa: Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 1964. p. 55. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/12405>>. Acesso em: 8 jan. 2019).

⁷ Ao tratar da competência para legislar sobre privilégios e garantias do crédito tributário, Souto Maior Borges, depois de afirmar que a expressão pode se referir aos procedimentos administrativos, esclarece “a competência para legislar sobre Direito Administrativo envolve a competência para legislar sobre os procedimentos da Administração Pública. Nada impede, por exemplo, que lei estadual ou municipal estabeleça as regras da inversão do ônus da prova e do *solve et repete* na esfera administrativa. O Direito Administrativo não está confinado todo no Direito Administrativo Material, mas engloba também o Direito Processual Administrativo”; e, noutra passagem, “[...] [a] autorização em que a competência consiste envolve, na hipótese da arrecadação tributária, a outorga implícita dos meios necessários a efetiva cobrança do tributo. Um desses – posto que há outros – é o processo administrativo. A competência para arrecadar abrange, assim, a efetiva possibilidade de escolha dos meios idôneos para a concretização da prestação tributária. Noutros termos: na competência para arrecadar o tributo se contém a competência para disciplinar o respectivo processo administrativo” (BORGES, J. S. M. **Lançamento tributário**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros Editores LTDA., 1999. p. 65-6 e p. 160).

A pesquisa encontra justificativa nas seguintes ordens de razões:

1ª) dispersão e profusão de normas legais que disciplinam o procedimento de aplicação do direito tributário – ou, para dizermos por outra maneira, o procedimento de arrecadação e de cobrança dos tributos –, produzindo como consequência o desestímulo a construções científicas de caráter sistemático sobre o assunto, isso do ponto de vista da Dogmática Jurídica, num ciclo que se reproduz: a ausência de lei geral ou código sobre o processo tributário administrativo faz o estudo doutrinal se desinteressar pela temática, e a ausência, por outro lado, de estudos da dogmática jurídica contribui para o prosseguimento da situação de dispersão normativa;

2ª) a dita dispersão e profusão de disciplina legal do processo tributário administrativo no âmbito de um Estado como o nosso, estruturado sob a forma federal, com a existência de incontáveis entes subnacionais com autonomia política, cada um deles disciplinando ao seu alvitre o processamento da atividade administrativa voltada à aplicação do direito tributário, traduz manifesta violação à igualdade de tratamento que deve ser dispensada aos particulares, quando não violação a um *direito à participação procedimental* na Administração Pública⁸, o qual tem despontado no horizonte dos direitos fundamentais, como corolário do Estado Democrático de direito, embora ainda com diminuta repercussão na doutrina do direito tributário;

3ª) tramita no Congresso Nacional o Projeto de Lei Complementar (PLS) nº 222/13, de autoria do ex-Senador Vital do Rêgo (PMDB-PB), cujo objeto é justamente o estabelecimento de “normas gerais sobre processo administrativo fiscal, no âmbito das administrações tributárias da União, dos Estados, do distrito Federal e dos Municípios”, o que deveria despertar o interesse da Dogmática Jurídica pelo tema, criticando, no sentido eminente da expressão, as soluções propostas pelo Poder Legislativo, até porque a Ciência do Direito, mesmo em sentido estrito, não é uma atividade segunda, que venha apenas depois da edição da fórmula legal, podendo oferecer contributos ao processo legislativo.

Vejamos com mais vagar os desdobramentos de cada uma dessas ordens de razões apontadas.

1ª) Dispersão e profusão das normas legais sobre processo tributário administrativo e desestímulo da doutrina jurídica sobre o assunto: a situação atual do processo tributário

⁸ A doutrina refere a “procedimentalização da atividade administrativa” e ao “princípio do devido procedimento equitativo” (NETTO, Luísa Cristina Pinto e. **Participação administrativa procedimental**: natureza jurídica, garantias, riscos e disciplina adequada. Prefácio de José Manuel Sérvulo Correia. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2009. p. 44-51).

administrativo brasileiro é análoga à do direito tributário material ou substantivo⁹ anteriormente à vigência do Código Tributário Nacional.¹⁰

Cada pessoa política dispõe ao seu alvitre sobre meios para contestação do ato impositivo, recursos cabíveis, provas admitidas, funções da instância recursal ou do julgador administrativo, procedimentos de reconhecimento de imunidade ou de isenção etc., ocupando vácuo normativo deixado pelo próprio Código Tributário Nacional¹¹ (omissão deliberada em face das opções teóricas dos autores do projeto, conforme veremos), a exemplo do que verificamos no art. 151, inciso III, o qual dispõe: a exigibilidade do crédito tributário é suspensa pelas “reclamações e pelos recursos nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo”.

As leis reguladoras do processo tributário administrativo, para repetir as expressões do Código, são, desse modo, editadas pelas inúmeras pessoas políticas que integram a Federação brasileira. E com profusão e dispersão de legislações dos entes subnacionais, além da ausência de uma lei nacional ou código¹², veiculando normas gerais, aplicável indistintamente à federação, não é estranho que a Dogmática Jurídica tenha se desinteressado pelo estudo do chamado direito tributário formal – “reputado menos nobre”¹³ –, concentrando sua atenção nas normas jurídicas de direito tributário material¹⁴, isto é, naquelas normas que disciplinam,

⁹ Refere a tradicional distinção entre direito tributário material e direito tributário formal, o primeiro entendido como conjunto de normas que disciplinam a relação jurídico-tributária concernente ao tributo; e o segundo relativo às normas disciplinadoras dos procedimentos de atuação do tributo, desde a sua determinação até à cobrança (BORGES, J. S. M. **Lançamento tributário**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros Editores LTDA., 1999. p. 82-3).

¹⁰ É conhecido, a propósito, o parecer de Aliomar Baleeiro, então deputado federal pela Bahia, sobre o projeto do Código Tributário Nacional: “Em matéria financeira, nesta nossa época de aviões, quem cortar o Brasil de norte a sul ou de leste a oeste, conhecerá o império de mais de 2.000 aparelhos fiscais, pois a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios se regem por textos diversos de Direito Tributário, muito embora todos eles se entronquem ou pretendam entroncar-se na Constituição Federal, como primeira fonte jurídica da imposição. Cada Estado ou Município regula diversamente os prazos da prescrição, as regras da solidariedade, o conceito do fato gerador, as bases do cálculo dos impostos que lhe foram distribuídos etc.” (BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed., rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. XXVII).

¹¹ O Código Tributário Nacional apresenta outras disposições sobre o processo tributário administrativo, a exemplo da *consulta fiscal*, que, por sinal, chamada de “*processo administrativo preventivo*”, estabelecendo no art. 161, §2º, e art 100, II, os seguintes efeitos: suspensão do curso do prazo para pagamento do tributo; vedação de instauração de procedimento fiscal; não incidência de juros e multa (CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 511-3).

¹² Contra a distinção entre lei nacional e lei federal se insurge Cretella Jr.: “[...] na terminologia técnica do Direito Público brasileiro, a natureza das coisas impõe nomenclatura uniforme e harmônica, aplicável a todas as esferas, devendo-se adotar, par as leis, denominações uniformes e tríplices (gerais e especiais), aplicadas à União (leis federais gerais e leis federais especiais), aos Estados-membros (leis estaduais gerais e leis estaduais especiais) e aos Municípios (leis municipais gerais e leis municipais especiais), abandonando-se, visto não refletir a realidade pátria (já que se aplica, tão-só, à União), a pretensa distinção entre *leis federais* e *leis nacionais*, ambas da mesma intensidade e de mesma natureza, distinguindo-se, tão-só, pela abrangência, isto é, pelo número de pessoas, de bens e de relações, por ela reguladas.” (CRETELLA JR., José. **Comentários à Constituição brasileira de 1988**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1991. v. 3. p. 1.448).

¹³ Alberto Pinheiro Xavier, observava na Introdução da sua tese de doutoramento, publicada no Brasil em 1972, que o desinteresse existente à época em torno do lançamento, se devia também à colação do tema no plano do direito tributário formal, “reputado menos nobre”. “Mas para o relativo desinteresse inicial pelo lançamento contribuiu ainda, e decisivamente, uma razão de pura teoria: a distinção, formulada pela doutrina alemã, mas que logo se generalizou e arreigou, entre o Direito Tributário *material*, relativo à obrigação do imposto – que constituiria o núcleo característico deste ramo da ordem jurídica – e o Direito Tributário *formal*, integrado pelas normas disciplinadoras da actividade administrativa de aplicação da lei de imposto, de fiscalização dos deveres tributários, dos meios graciosos e contenciosos de garantia dos direitos emergentes da relação jurídica tributária – e que seria simplesmente acessório, auxiliar ou adjectivo do primeiro. [...]” (XAVIER, Alberto Pinheiro. **Conceito e natureza do lançamento tributário**. São Paulo: Editora Juriscredi Ltda., 1972. p. 14-5).

¹⁴ Joaquim Freitas da Rocha utiliza a denominação “direito tributário substantivo” e “direito tributário adjetivo”, considerando, por outro lado, esse último o conjunto de normas referidas “a aplicação das normas tributárias aos casos concretos”, o que pode ser levado a efeito pela Administração tributária, pelos Tributários tributários e pelos particulares (ROCHA, Joaquim Freitas da. **Lições de procedimento e processo tributário**. 6ª ed. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2018. p. 18).

dizendo de modo simplificado e esquemático, a relação jurídica em torno da prestação do tributo.¹⁵

Colocam-se, assim, em segundo plano, aquelas normas que, sem dizerem respeito diretamente à relação jurídica em torno da obrigação de pagar o tributo, dispõem sobre a aplicação das regras que disciplinam essa última.¹⁶ O direito tributário formal, também chamado “instrumental”, seria considerado “simplesmente acessório, auxiliar ou adjetivo”¹⁷ do direito tributário material, de tal maneira que, se este obteve considerável desenvolvimento no plano da Dogmática Jurídica, aquele permaneceu “atrofiado e subalternizado pela doutrina”¹⁸.

É, a propósito, o diagnóstico de James Marins¹⁹:

Este quadro de inexistência de lei nacional em matéria processual tributária – fruto exclusivo da inércia legislativa da União – contribui decisivamente para a ineficiência do sistema e para a desagregação do regime de segurança constitucional em matéria processual administrativa, pois permite a criação de numerosos subsistemas estaduais e municipais que frequentemente contêm evidentes desconcertos, pois não encontram o fio condutor da lei nacional a atá-los à Constituição, desestimulando a produção doutrinária e empecendo o desenvolvimento jurisprudencial nas questões processuais tributárias.²⁰

2ª) Dispersão e profusão legislativa sobre processo tributário administrativo, tratamento igualitário dos particulares e princípio da participação: há ainda outro aspecto relevante que é resultado desse diagnóstico e diz respeito aos direitos fundamentais em matéria tributária: não é exagero dizer que os direitos fundamentais dos “particulares”²¹, numa relação jurídica já bastante assimétrica, estão sujeitos ao talante dos mais diversos entes tributantes.²²

¹⁵ Prevalece hoje, como veremos, que a relação jurídica tributária é complexa, envolvendo conteúdos diversos, e não apenas o de pagar o tributo.

¹⁶ Alberto Xavier refere a distinção preferindo empregar as denominações *normas tributárias materiais* e *normas tributárias instrumentais*: materiais são “as normas que prevêm e regulam a obrigação de impostos especificamente considerada”; instrumentais, por sua vez, “não respeitando directamente a estrutura e dinâmica daquele vínculo, regulam situações jurídicas que em relação a ele desempenham uma função instrumental” (XAVIER, Alberto Pinheiro. **Conceito e natureza do lançamento tributário**. São Paulo: Editora Juriscredi Ltda., 1972. p. 83)

¹⁷ XAVIER, Alberto Pinheiro. **Conceito e natureza do lançamento tributário**. São Paulo: Editora Juriscredi Ltda., 1972. p. 14.

¹⁸ XAVIER, Alberto Pinheiro. **Conceito e natureza do lançamento tributário**. São Paulo: Editora Juriscredi Ltda., 1972. p. 14.

¹⁹ Observemos, desde logo, que James Marins distingue o processo administrativo tributário do direito tributário formal, com base no citado princípio da especialização da lide tributária.

²⁰ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial. 9ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016. p. 107.

²¹ Diogo Freitas do Amaral esclarece que hoje já não é mais defensável, como foi por muito tempo, afirmar que os particulares são os sujeitos passivos nas relação de direito administrativo enquanto a Administração Pública figura na condição de sujeito ativo: “no desempenho de sua actividade”, esclarece o administrativista português, “a Administração é uma das vezes sujeito activo, mas outras vezes sujeito passivo, assim como os particulares nuns casos são sujeitos passivos, mas noutros são verdadeiros sujeitos activos”, de maneira que “não consideramos adequado”, acrescenta, “na época actual, designar os particulares por *administrados*, o que evoca uma situação de recepção passiva da actuação da Administração. Preferimos falar em *particulares*” (AMARAL, Diogo Freitas do. **Curso de direito administrativo** – v. I. 4. ed. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2015. p. 128).

²² Marco Aurélio Greco, em audiência pública realizada na Câmara dos Deputados sobre o Projeto de Lei Complementar nº 381/14, afirmou o seguinte: “Não existe exercício de função, seja ela qual for, se não estiverem garantidos os direitos fundamentais. E eu me pergunto: será que nós temos 27 direitos fundamentais, a ampla defesa? Nós temos não 5.500, porque o Senado fez o corte. Nós temos mil direitos fundamentais diferentes que vão ser avaliados casos a caso? [...]. Isso significa que cada contribuinte perante cada interlocutor tributário que ele tiver terá um desenho de protecção. E um desenho de protecção onde não existe um mínimo definido; um desenho de protecção que pode ser o desenho do momento e não um desenho que dê uniformidade, estabilidade, organização” (ATA DE AUDIÊNCIA PÚBLICA Nº 0781/14 COMISSÃO DE FINANÇAS E TRIBUTAÇÃO DA CÂMARA DOS DEPUTADOS. Brasília, 03 de junho de 2014. Disponível em: <<<http://www.camara.gov.br>>>. Acesso em 28 de abril de 2018).

É que já hoje não se reputa suficiente que o Estado seja adestrado por obediência à legalidade estrita e outras limitações ao poder de tributar²³, se no momento da atuação desse sistema constitucional, nomeadamente no procedimento de fiscalização e de cobrança, a Administração Pública Tributária se conduza sem respeito a um devido processo legal: importa, conforme esclarece Paulo Otero²⁴, não só pré-determinar o conteúdo da decisão (o que se decide), mas antes também disciplinar como essa decisão da Administração Pública²⁵ Tributária será gestacionada (como se decide).

Nesse sentido, Joaquim Freitas da Rocha, embora se dirigindo ao sistema português, o entendimento se aplica plenamente ao Brasil – onde prevalece a insuficiência e a dispersão da disciplina quanto ao processamento da atuação da Administração Pública Tributária –, aponta violação ao princípio da igualdade causado pelo “*défice estrutural de concretização*”²⁶ do direito tributário material ou substantivo, impossibilitando uma cobrança uniforme dos tributos. No dizer desse autor:

Como é sabido, o significado do princípio da igualdade, em matéria fiscal, passa pela circunstância de que os sujeitos passivos de imposto devem, juridicamente e de facto, ser tributados de forma (materialmente) igual. Estamos agora a constatar que esta exigência constitucional de não discriminação deve ser observada não apenas ao nível das normas substantivas – que constituem os fundamentos (legais) da tributação –, mas também ao nível das correspondentes normas adjetivas (processuais ou procedimentais), através do estabelecimento igualitárias formas de concretização e de execução das primeiras. [...] ²⁷

Lembremos, em reforço do nosso argumento, que não são apenas a União e os Estados-membros e o Distrito Federal que possuem seus próprios processos administrativos fiscais²⁸:

²³ Como Sacha Calmon Navarro Coêlho lembra, o poder de tributar não se manifesta apenas na fase legislativa, em obediência ao princípio da legalidade tributária (art. 150, I, da CF), mas também se apresenta “como uma potestade administrativa que impõe e cobra tributos, fiscaliza e executa os contribuintes” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. **O controle de constitucionalidade das leis e o poder de tributar na CF/1988**. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 215).

²⁴ “O procedimento administrativo”, esclarece Paulo Otero, “de uma inicial concepção [concepção] instrumental e acessória face à centralidade material do conteúdo da decisão, reconduzido a simples meio de gestão do ato administrativo, tornou-se o centro da nova dogmática administrativa [...]” (OTERO, Paulo M. C. da Cunha. **Direito do procedimento administrativo**. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2016. p. 33).

²⁵ Depois de apreciar a origem histórica e etimológica da palavra “administrar”, Paulo Otero esclarece que o conceito de administração, tanto no sentido subjetivo ou orgânico quanto objetivo ou material, e isso de acordo com a origem e com a natureza “dos interesses cuja gestão se encontra em causa”, abrange a administração pública, mas também a administração privada, esta última envolvendo “a gestão de recursos tendentes à satisfação de interesses privados” (OTERO, Paulo M. C. da Cunha. **Manual de direito administrativo**: volume I. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2016. p. 19-22). Parece-nos que essa distinção se estende à Administração Tributária, conforme a gestão dos recursos humanos, técnicos, financeiros etc. esteja voltada ao planejamento e à racionalização de interesses tributários por parte dos particulares ou dos entes públicos.

²⁶ ROCHA, Joaquim Freitas da. **Lições de procedimento e processo tributário**. 6ª ed. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2018. p. 80.

²⁷ ROCHA, Joaquim Freitas da. **Lições de procedimento e processo tributário**. 6ª ed. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2018. p. 80-1.

²⁸ O quadro é impressionante. E se for recordado que, acrescido a esse emaranhado normativo, há incontáveis normas sobre o direito tributário material, a situação não pode ser considerada senão caótica. James Marins resume o quadro “[...] A quantidade e variedade de normas tributárias são assustadoras. Em nosso País, agravo o problema pelo federativismo mal concebido, são milhares de regras para o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e Físicas (IRPF), outras centenas para o Imposto sobre produtos industrializados, outras *dezenas de milhares* para o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) de competência de quase três dezenas de Estados da Federação, que sobre o assunto legislam com independência. Isto para não falarmos das incontáveis normas jurídicas tributárias que informam as obrigações referentes às contribuições sociais, aos impostos aduaneiros, sobre a importação e exportação, e ainda a tributação sobre os serviços sobre a propriedade territorial urbana (estes dois últimos fruto da competência legislativa de mais de 5.000 unidades federativas autônomas)(MARINS, James. **Direito processual tributário**: administrativo e judicial. 9ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016. p. 22-3).

há ainda, ao menos em tese, tantos processos tributários administrativos quantos são os municípios atualmente existentes.²⁹

São, portanto, diversos processos tributários administrativos voltados à aplicação do direito tributário material, sendo impossível falar em tratamento igualitário³² na concretização e na execução das normas que regulam a relação jurídica do tributo em toda a Federação, sem uma uniformização ou padronização do processamento da atividade da Administração Pública, donde a relevância dos trabalhos dogmáticos que se ocupem com esse aspecto do poder tributário.

Recordemos também que desponta no horizonte dos direitos fundamentais, como corolário do Estado Democrático de Direito³⁴, um “princípio da participação” dos particulares no processos decisórios da Administração Pública³⁵, falando-se mesmo na existência de um “direito fundamental à participação administrativa procedimental”, independentemente da existência de lide ou litígio, como quer parcela da doutrina ocupada com o processo tributário administrativo, conceito esse, o de lide, tomado de empréstimo do direito processual civil, que por sinal erigido para solucionar crises jurídicas do direito privado: a “lógica adversarial” nem sempre é compatível com os processos que se desenvolvem no âmbito administrativo.³⁶⁻³⁷

Sem uma uniformização do processamento da atividade da Administração Pública Tributária, por meio de normas legais aplicadas à toda a federação, exatamente como se dá atualmente com a citada dispersão e profusão legislativa, é possível falar em déficit de concretização de direito à participação no procedimento. Daí a importância das pesquisas como a que ora intentamos realizar – e ainda que essa importância não se traduza na proposição de

²⁹ Segundo dados fornecidos pelo IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, existem hoje 5.570 municípios (BRASIL. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). O Brasil em síntese. Disponível em: <<<https://cidades.ibge.gov.br>>>. Acesso em 27 de abril de 2018).

³² Embora se limitando apenas ao direito de defesa, João Aurino de Melo Filho escreve “[...] não existe uma regulação nacional uniforme que para o processo administrativo tributário, que acaba dependendo do tratamento normativo específico de cada ente federativo. Essa situação, na prática, muitas vezes prejudica o exercício do direito de defesa pelo contribuinte, que, regra geral, sujeito a três esferas de tributação (no mínimo, pois pode atuar e praticar atos impositivos em mais de um Município ou Estado), precisa conhecer a regulação normativa específica de cada um dos entes federativos em relação aos quais se sujeita à tributação para que possa se defender na esfera administrativa.” (MELO FILHO, João Aurino. **Racionalidade legislativa do processo tributário**. Salvador: JusPodivm, 2018. p. 95).

³⁴ A propósito, no voto condutor do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.976 que reputou inconstitucional a exigência de depósito prévio ou arrolamento de bens para admissibilidade de recurso administrativo no processo administrativo fiscal federal, restou consignado o seguinte: “[...] A consecução da democracia, de último modo, depende da ação do Estado na promoção de um procedimento administrativo que seja: a) **sujeito ao controle** por parte dos órgãos democráticos, b) **transparente**, e, c) **amplamente acessível** aos administrados [...]”, e, depois de ligar a legalidade administrativa ao procedimento, assenta que “[o] direito ao recurso em procedimento administrativo é tanto um princípio geral de direito como um direito fundamental” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1976/DF. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. **Pesquisa de jurisprudência**, Acórdãos, 28 de março de 2007. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=456058>>. Acesso em: 15 dez. 2018. Destaques no original).

³⁵ “O procedimento administrativo revelou-se ‘local’”, escreve Paulo Otero, “de satisfação de direitos fundamentais de natureza procedimental e, simultaneamente, instrumento de realização de direitos fundamentais substantivos: o procedimento tornou-se a ‘antecâmara’ de realização de posições jurídicas materiais” (OTERO, Paulo M. C. da Cunha. **Direito do procedimento administrativo**. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2016. p. 37. Destaques no original).

³⁶ NETTO, Luísa Cristina Pinto e. **Participação administrativa procedimental**: natureza jurídica, garantias, riscos e disciplina adequada. Prefácio de José Manuel Sérvulo Correia. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 72-3.

³⁷ ALMEIDA, Mário Aroso de. **Teoria geral do direito administrativo**: o novo regime do Código do Procedimento Administrativo. 4. ed. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2017. p. 84-5.

soluções, quando menos pretenda despertar atenção dogmática no sentido de afirmação do problema.

3ª) o Projeto de Lei Complementar (PLS) nº 222/13 com objeto de estabelecer normas gerais sobre processo tributário administrativo: a pesquisa também encontra relevância no fato de tramitar no Congresso Nacional o Projeto de Lei Complementar (PLS) nº 222/13, de autoria do ex-Senador Vital do Rêgo (PMDB-PB), cujo objeto é justamente o estabelecimento de “normas gerais sobre processo administrativo fiscal, no âmbito das administrações tributárias da União, dos Estados, do distrito Federal e dos Municípios”.

Na justificativa do projeto está escrito que “[a] adoção de lei complementar deve-se ao previsto no art. 146, III, da Constituição Federal de 1988, que exige para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária”, e em seguida, “ante a inexistência de uma lei de normas gerais”, é dado observar “uma grande distorção entre as diversas legislações existentes no âmbito dos entes federados”, notadamente “no âmbito dos diferentes recursos postos à disposição do sujeito passivo, prazos diversamente estabelecidos e adoção de critérios diferenciados”³⁸. O autor do projeto esclarece ainda que dada a ausência de lei nacional “sobre normas gerais que regule o processo administrativo fiscal, os entes federativos tem [sic] exercido a competência legislativa plena (art. 24, §3º e art. 30, II da CRFB)”³⁹.

O referido documento acrescenta que o objetivo da proposta é o de sanar esse vazio legislativo relativamente às normas gerais sobre processo tributário administrativo, por intermédio do exercício da competência prevista no art. 24, I, combinado com o seu §1º, da Constituição.

Após a aprovação no Senado, o projeto foi remetido à Câmara dos Deputados (Projeto de Lei Complementar 381/2014), onde tramita até o momento. Na Comissão de Finanças e Tributação, o relator Deputado Mário Feitoza apresentou substitutivo ressaltando que a proposta, sob o pretexto de regular direitos fundamentais do contribuinte, não pode violar o princípio federativo estabelecido na Constituição, ao ponto de “usurpar as competências das unidades federadas subnacionais”⁴⁰.

O modelo constitucional de Federação, diz ele, não pode ser violado pelo legislador federal no intuito de uniformização, o qual

³⁸ BRASIL. Congresso Nacional. Projeto de lei Complementar do Senado PLS nº 222, de 7 de junho de 2013, que dispõe normas gerais do processo administrativo fiscal. Disponível em: <<<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4322828&disposition=inline>>>. Acesso em 08 de fevereiro de 2018.

³⁹ BRASIL. Congresso Nacional. Projeto de lei Complementar do Senado PLS nº 222, de 7 de junho de 2013, que dispõe normas gerais do processo administrativo fiscal. Disponível em: <<<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4322828&disposition=inline>>>. Acesso em 08 de fevereiro de 2018.

⁴⁰ BRASIL. Congresso Nacional. Projeto de Lei Complementar nº 381, de 18 de dezembro de 2014, que estabelece normas gerais sobre o processo administrativo fiscal no âmbito das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=9C46CDA5017307D24A80AD4572F0A403.proposicoesWebExterno1?codteor=1291829&filename=Tramitacao-PLP+381/2014>. Acesso em: 27 de abril de 2018.

não pode desconsiderar as diferenças entre esses entes federados, que vão desde a natureza dos tributos a eles atribuídos, pela Constituição, até a magnitude de suas estruturas administrativas e seus orçamentos.⁴¹

Ora bem, a primeira questão que se nos coloca é a de saber se a solução encampada pelo referido projeto de lei está em obediência aos ditames constitucionais, especialmente aqueles que estabelecem a competência legislativa. Por um outro modo de dizer: a competência para legislar sobre normas gerais de processo tributário administrativo se insere no âmbito de validade do art. 24, I, da Constituição e, portanto, é matéria pertinente ao direito tributário?

Analisando os dispositivos constitucionais que tratam de competência legislativa, percebemos que não há referência expressa ao “processo tributário administrativo”, assim como não vislumbramos alusão a uma competência genérica para dispor sobre o processamento da atividade desenvolvida no âmbito da Administração Pública. Isso gera uma dificuldade para a dogmática jurídica, exigindo o desenvolvimento de inferências normativas, nem sempre a salvo de intrincadas questões lógicas.⁴²

Notamos, sem antecipar respostas que serão o resultado da pesquisa, que a competência para legislar sobre processo tributário administrativo toca, além dos direitos fundamentais procedimentais dos particulares, também a forma federativa de estado, impondo uma solução que não viole a autonomia das pessoas políticas, com respeito, portanto, à “identidade axiológica”⁴³ da Constituição de 1988: a Federação não está plasmada apenas no nome do Estado brasileiro – que, por sinal, se chama República *Federativa*⁴⁴ do Brasil –, sendo ademais submetida à cláusula de imutabilidade do art. 60, §4º, I, que veda até mesmo proposta de emenda constitucional tendente a aboli-la, ao se referir à “forma federativa de Estado”, do que se deduz a necessidade de a Dogmática Jurídica se deter mais sobre o assunto.⁴⁵

⁴¹ BRASIL. Congresso Nacional. Projeto de Lei Complementar nº 381, de 18 de dezembro de 2014, que estabelece normas gerais sobre o processo administrativo fiscal no âmbito das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=9C46CDA5017307D24A80AD4572F0A403.proposicoesWebExterno1?codteor=1291829&filename=Tramitacao-PLP+381/2014>. Acesso em: 27 de abril de 2018.

⁴² Trata-se de responder a seguinte questão: normas derivadas, dedutiva ou abducativamente, de normas válidas são consideradas válidas, apesar de não serem provenientes *diretamente* de fontes revestidas de caráter vinculante? Juliano Maranhão, após formular essa pergunta, tenta oferecer resposta em sua tese de livre-docência intitulada “Positivismo Jurídico Lógico-inclusivo”, defendendo aplicação das inferências abducativas (ao lado da inferência dedutiva) no raciocínio sobre normas. Diz ele: “ainda que contenha esse elemento conjectural, o processo de inferência é submetido a controle racional. As hipóteses formuladas são constrangidas pelo conjunto de razões práticas já aceitas como vinculantes (ou seja, as hipóteses devem ser compatíveis com o conteúdo de um conjunto de normas que consideramos válidas) e pela teoria de fundo sobre ações e suas possíveis consequências”, e em seguida, “a inferência é um processo controlado no qual a razão para aceitar e agir conforme a conclusão é resultado da aceitação das premissas como razões dotadas de autoridade para a ação e de um método de raciocínio” (MARANHÃO, Juliano S. de A. **Positivismo jurídico lógico-inclusivo**. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 82-7).

⁴³ “Todas as Constituições pressupõem e traduzem uma determinada ordem de valores: não existem Constituições axiologicamente neutras” (OTERO, Paulo M. C. da Cunha. **Direito constitucional português**: identidade constitucional. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2010. v. I. p. 21).

⁴⁴ “[...] Na linguagem técnica do direito público”, esclarece Cretella Jr., “é incorreto qualificar como Federativa a República, pois tal colocação implica qualificar *pela forma do Estado* – federativa – a *forma de governo* – a república –, imprecisão que remonta à Primeira Constituição Republicana, mantido o erro técnico em 1934 e repetido em 1967 e em 1969, mas evitado em 1937 e em 1946. Na verdade, Federação é gênero de que Estado Federal e Confederação de Estados constituem as duas espécies, filiando-se, por fim, todas as modalidades, ou espécie de Estados, a expressão genérica “Estado composto”, que se contrapõe a ‘Estado simples’ ” (CRETELLA JÚNIOR, José. **Comentários à Constituição brasileira de 1988**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1992. v. 3. p. 115).

⁴⁵ A propósito do silêncio que a dogmática jurídica tem dirigido ao referido projeto de lei, valem aqui críticas feitas Abromovay e Terrazas à pesquisa jurídica limitada à interpretação do direito positivado, esquecendo o estudo do processo legislativo, quando escrevem “Tradicionalmente, a pesquisa jurídica no Brasil dedica-se ao estudo do Direito Positivo, declinando da análise do processo legislativo. Os

São pelo menos dois valores contrapostos que condicionam a interpretação dos enunciados constitucionais: de um lado, a autonomia das pessoas políticas que integram a Federação, manifestada no seu poder de se dar normas jurídicas legais, de acordo com suas peculiaridades ou interesses locais, obviamente no horizonte estabelecido pela Constituição; de outro, a necessidade de homogeneização no tratamento de certas matérias ou assuntos, no que for indispensável à atuação do sistema constitucional, máxime quando houver riscos à manutenção da unidade nacional.

E conquanto o “processo administrativo fiscal” diga respeito à importante função desempenhada pela Administração Pública – é momento de concretização do poder tributário –, podemos afirmar que a dogmática jurídica brasileira não tem com ele se ocupado detidamente, ao menos não em sua integralidade, ainda que seja, segundo a ótica perfilhada pela presente pesquisa, uma das principais questões relativas ao Poder: o método ou procedimento que a Administração Pública Tributária deve seguir para declarar no caso concreto o dever de pagar o tributo (ou de outra obrigação tributária), o que deveria ser considerado tão importante quanto os demais debates suscitados a respeito do poder de tributar.

Nada obstante, talvez a mais reputada obra contemporânea sobre o processo tributário no Brasil, a de James Marins, a qual não possui apenas finalidades didáticas, pois é voltada a construir uma teoria geral do processo tributário, a partir do axioma da “*diferenciação da lide tributária*”⁴⁶, destina poucas páginas à competência legislativa. E nessas poucas páginas, ao dar por resolvido o problema da competência para dispor sobre processo administrativo fiscal incluindo-o no âmbito de incidência do art. 22, I, da Constituição, isto é, matéria privativa da União regular o direito processual (o administrativo inclusive)⁴⁷, não afronta o intrincado aspecto do Estado federal brasileiro, que, repetimos, assegura aos entes federados a autonomia, a começar pelo poder de instituir suas próprias normas jurídicas legais.⁴⁸

artigos, pesquisas e livros publicados na área do Direito costumam olhar para a lei como algo pronto, dado, desconsiderando o seu processo de formação”, e logo em seguida, “É mais comum observar, por exemplo, o debate sobre a constitucionalidade das leis já promulgadas do que a avaliação dos problemas de um projeto de lei que poderia contrariar o texto constitucional. Essa cultura demonstra uma falta de reconhecimento do Parlamento como instância legítima para o debate jurídico e transfere todo o debate público sobre a formação legislativa para o momento no qual a norma é analisada pelo Judiciário”, para depois acrescentar, “Nesse contexto, é fundamental que a Academia deixe de olhar apenas para a norma vigente e perceba a importância, para que o processo legislativo possa ser reconhecido como um espaço argumentativo de construção democrática, de uma pesquisa jurídica voltada também para o Legislativo, fornecendo argumentos sólidos sobre os quais o diálogo constitucional entre os poderes possa realmente se estabelecer” (ABRAMOVAY, Pedro Vieira; TERRAZAS, Fernanda Vargas. Alguns apontamentos sobre a pesquisa no âmbito do projeto pensando o direito. In: Brasil. Ministério da Justiça. Secretaria de Assuntos Legislativos. **O papel da pesquisa política legislativa: metodologia e relato de experiências do Projeto Pensando o Direito**. Brasília: Ministério da Justiça, 2013. p. 17-24).

⁴⁶ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial**. 9ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016. p. 72-86.

⁴⁷ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial**. 9ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016. p. 101-7.

⁴⁸ Deve ser feita a ressalva ao trabalho de Vladimir Miranda Morgado que encarece a importância do estudo do estado federal para o processo tributário administrativo, isso ao investigar a viabilidade jurídica de uma lei complementar sobre normas gerais nessa seara, propondo responder nesse trabalho, dentre outras, a seguinte questão: uma lei complementar de normas gerais sobre processo administrativo tributário viola o federalismo? (MORGADO, Vladimir Miranda. **Contribuinte e fisco no processo administrativo – atuação e atuação: lei nacional de normas gerais e federalismo**. Curitiba: Juruá, 2013. p. 32).

Apresentada as razões que entendemos justificar a pesquisa, passemos a hipótese de trabalho.

3 Hipótese

A hipótese levantada é a de que a competência legislativa para dispor sobre o processo tributário administrativo é concorrente entre a União, os Estados-membros e o Distrito Federal, e os Municípios, cabendo à União dispor sobre normas gerais; e aos demais entes políticos suplementá-las ou complementá-las.

E isso partindo do pressuposto de que são as normas de direito tributário que regulam o processo que a Administração Tributária deve obedecer para aplicá-las, garantindo o mínimo de uniformidade do sistema, que não pode ser coerente com inúmeros processos administrativos fiscais, um para cada ente tributante.

Tal juízo formulado provisoriamente seria inferido dedutivamente dos seguintes dispositivos constitucionais:

- Art. 24, I, §§1º, 2º e 3º;
- Art. 30, incisos II e III;
- Art. 146, inciso III, e alínea “b”.

Essa interpretação também encontraria apoio na forma federativa de estado, resguardando o valor jurídico da autonomia das pessoas políticas (art. 1º, caput e art. 18 da Constituição).

Embora o processo tributário administrativo não se resuma à impugnação do lançamento ou ao ato de imposição de penalidade tributária (auto de infração), sendo mais abrangente, o Código Tributário Nacional oferece subsídios interpretativos quanto aos comandos constitucionais.

Esse diploma estabelece que (i) o lançamento só se torna definitivo após a decisão da impugnação do sujeito passivo (art. 145, I); (ii) “as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo” suspendem a exigibilidade do crédito (art. 151, III); (iii) “a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória” extingue o crédito tributário (art. 156, IX).

Segundo a sistemática do Código Tributário Nacional, a regulação do lançamento abrange não só a sua preparação – a ponto de o próprio art. 142 mencionar que ele é um

procedimento –, mas também o seu procedimento de revisão, inserindo-se essa fase revisória no âmbito de incidência do art. 146, inciso III, alínea “b” da Constituição:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

Não se trata, contudo, de interpretar a Constituição segundo o Código Tributário Nacional⁴⁹. A abertura constitucional compreende a abertura interpretativa, que está relacionada com a complexidade normativa da Constituição, em cujo texto há “conceitos que exigem densificação ou preenchimento interpretativo complexo”⁵⁰.

Alguns desses conceitos são pressupostos pelo Constituinte: são os conceitos pré-constitucionais⁵¹. Segundo Paulo Otero, professor catedrático da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa

[...] paralelamente a esses conceitos criados pela própria Constituição, verifica-se que a normatividade constitucional recorre muitas vezes a conceitos que, caracterizados e cristalizados já por uma tradição legal pré-constitucional ou trabalhados dogmaticamente pela doutrina anterior, surgem como pressupostos pelo legislador constituinte.⁵²

E em seguida

Afinal, nem todos os conceitos usados pelas normas constitucionais podem ser objecto de uma concretização ou definição conceitual feita pela própria Constituição: a utilização constitucional de conceitos já existentes nas leis ou na doutrina e objecto de uma tradicional e cristalizada significação jurídica, envolvendo um reenvio implícito para tais fontes infraconstitucionais, traduz uma manifestação de abertura densificadora da normatividade constitucional e de uma inevitável humildade em reconhecer que cada novo texto constitucional não inventa a linguagem do Direito, antes tem de conviver com conceitos jurídicos que lhe são anteriores e se lhe impõem.⁵³

Essa colação é plenamente válida também para a análise dos outros conceitos jurídicos empregados nas disposições constitucionais citadas acima, como, para ficar apenas nestes exemplos, o de “normas gerais” e o de “competência suplementar” dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

⁴⁹ “Não se deve”, alerta Hélio Sílvio Ourém Campos, “sobrepôr a *legalidade da Constituição à constitucionalidade das leis*”, porquanto há “órgãos e procedimentos próprios para alterar ou inovar constitucionalmente” (CAMPOS, Hélio Sílvio Ourém. **O poder da lei versus a lei do poder**: a relativização da lei tributária. Brasília-DF: Centro de Estudos Judiciários, 2010. p. 343. Destaques no original).

⁵⁰ OTERO, Paulo M. C. da Cunha. **Direito constitucional português**: identidade constitucional. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2010. v. I. p. 173-200.

⁵¹ OTERO, Paulo M. C. da Cunha. **Direito constitucional português**: identidade constitucional. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2010. v. I. p. 193.

⁵² OTERO, Paulo M. C. da Cunha. **Direito constitucional português**: identidade constitucional. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2010. v. I. p. 193.

⁵³ OTERO, Paulo M. C. da Cunha. **Direito constitucional português**: identidade constitucional. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2010. p. 195.

4 Objetivos

Objetivo geral do trabalho foi o de propor uma interpretação dogmático-jurídica a respeito da competência constitucional para legislar sobre processo tributário administrativo.

Para atingir esse objetivo geral, foram estabelecidos quatro objetivos específicos, correspondendo cada um deles a um capítulo da dissertação:

- Distinguir as características básicas do Estado Federal brasileiro e as repercussões dessas características na interpretação dos enunciados constitucionais que dispõem sobre competências de legislação;
- Sistematizar as regras jurídicas previstas na Constituição de 1988 sobre competência legislativa a partir das quais se possa inferir dedutivamente aquelas relativas ao processo tributário administrativo, à luz do federalismo brasileiro (mais precisamente, do Estado Federal estatuído no texto constitucional em vigor);
- Identificar as definições de processo e de procedimento tributários administrativos apresentados pela Dogmática Jurídica brasileira, relacionando-as com as regras de competência legislativa, e, bem assim, como as primeiras (as definições) repercutem nas interpretações destas últimas (das regras de competência);
- Demonstrar a necessidade de superação da disputa terminológica entre processo e procedimento no sentido de reunir o processo tributário administrativo, cujas normas gerais estariam sujeitas à regulação em âmbito nacional, em torno da ideia abrangente de procedimento ao invés do de lide tributária.

5 Método

O método de abordagem empregado foi o da Dogmática Jurídica, entendida como “momento culminante da Ciência do Direito”⁵⁴. Como Miguel Reale⁵⁵ afirmava, a Ciência

⁵⁴ REALE, Miguel. **Filosofia do direito**. 20. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2002. p. 556-7; _____. **Teoria do direito e do estado**. 5. ed. ver. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 15. Compare-se essa afirmação com a de Eberhard Schmidt-Assmann “A dogmática jurídica é chamada a ‘peça nuclear’ da ciência jurídica” (SCHMIDT-ASSMANN, Eberhard. **Dogmática jurídico-administrativa: um balanço intermédio sobre a evolução, a reforma e as funções futuras**. Trad. de António Francisco de Sousa. São Paulo: Editora Saraiva, 2016. p. 24).

⁵⁵ Comperemos essa afirmação de Reale com a de E. Betti “[...] Certamente a interpretação jurídica contém, como qualquer outra interpretação, um momento cognoscitivo, ou seja, recognitivo do pensamento (da lei ou de outra fonte de direito), mas, além disso, tem *função normativa*: ou seja, a função de deduzir, por fim, suas máximas de decisão e de ação prática (ainda que não imediata), a serem observadas e aplicadas: a função de desenvolver seus critérios diretivos, aos quais a tomada de posição e a ação nomundo social devem ser conformar, segundo a ordem jurídica que nele vigora. [...]” (BETTI, Emilio. **Interpretação da lei e dos atos jurídicos: teoria geral e dogmática**. Trad. Jarina Janini; a partir da segunda edição revista e ampliada por Guiliiano Crifò. São Paulo: Martins Fontes, 2007. p. LXVI).

Jurídica estrito senso constrói modelos hermenêuticos ou interpretativos do direito positivo, isto é, formula asserções sobre o significado das normas jurídicas ao longo de sua vigência, visando à aplicação⁵⁶: a Dogmática Jurídica, de modo sintético, “é o *momento de certificação do estado atual do direito*”⁵⁷⁻⁵⁸.

Há acentuada divergência entre os estudiosos sobre o status da Ciência do Direito⁵⁹, ainda mais quando adrede se estabelece um modelo ideal de ciência, como aquela ocupada com o estudo dos objetos naturais e ideais.

Sucedem, porém, que mesmo nesse campo das “ciências duras” se admite o “relativismo conceitual”⁶⁰, isto é, a descrição dos fenômenos de acordo com diferentes estruturas conceituais, sem incoerência ou contradições, a começar pelo exemplo já banal dos sistemas de contagem, como a massa de um corpo medida em libras ou quilos (160 em libras e 72 quilos), podendo ambas as asserções serem verdadeiras, conforme o esquema conceitual adotado.⁶¹

Ora bem, o estudo do fenômeno jurídico pode se levar a efeito também de acordo com diferentes esquemas conceituais⁶², sendo possível chegar a conclusões com certo rigor, sujeitas a controle intersubjetivo⁶³, de maneira que os enunciados formulados pela Dogmática Jurídica sejam suscetíveis à corroboração ou não a partir do confronto com os dados fornecidos pelas fontes do direito.

Nesse sentido, embora deixando transparecer ceticismo quanto ao caráter científico da dogmática jurídica, Tércio Ferraz Sampaio Junior aduz que a Ciência do Direito pode ser

⁵⁶ Miguel Reale entendia que a Dogmática Jurídica, ao elaborar “modelos hermenêuticos”, opera como uma “*metalinguagem*” em relação ao direito positivo (aos modelos prescritivos) (REALE, Miguel. *Vida e morte dos modelos jurídicos. Nova fase do direito moderno*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 163-70).

⁵⁷ REALE, Miguel. *O direito como experiência: introdução à epistemologia jurídica*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1992. p. 133.

⁵⁸ Tércio Sampaio Ferraz Jr., depois de explicar a diferença entre os enfoques dogmáticos e zetéticos, afirma “Nesses termos, as distinções estabelecidas por necessidade de análise entre questões zetéticas e dogmáticas mostram, na *praxis* da Dogmática Jurídica, uma certa transição – poderíamos dizer – entre ser e o dever-ser. Nesse sentido, certamente, podemos entender a posição de Miguel Reale em *O direito como experiência*, quando diz que à Dogmática Jurídica interessa o momento normogenético, por suas implicações com o ato interpretativo, mas não como seu problema próprio. Ela colhe, por assim dizer, a experiência jurídica após declarada e posta a norma na complexidade do ordenamento. A Dogmática Jurídica corresponde, nesse sentido, ao momento em que a experiência jurídica se põe como efetivo sistema jurídico. Enquanto, por conseguinte, o fato social se subordina a esquemas ou modelos normativos em função de valorações já positivadas no todo do ordenamento. Nesses termos, ela é considerada por Reale como a Teoria do Direito como ordenamento *in acto*.” (FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Função social da dogmática jurídica*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 91-2).

⁵⁹ Atienza dá notícia de que essa discussão – se a “Jurisprudência” é uma Ciência ou uma Técnica – remonta ao Digesto, ele mesmo se posicionando no sentido de que a Dogmática Jurídica não é “propriamente uma ciência”, mas antes uma “técnica”, incumbida de “fornecer critérios para aplicação das normas vigentes e para a estabilização e mudança do sistema jurídico” (ATIENZA, Manuel. *O sentido do direito*. Trad. Manuel Poirier Braz. Lisboa: Escolar Editora, 2014. p. 273-4).

⁶⁰ SEARLE, J. R. *Mente, linguagem e sociedade: filosofia no mundo real*. Rio de Janeiro: Rocco, 2000. p. 29-30.

⁶¹ SEARLE, J. R. *Mente, linguagem e sociedade: filosofia no mundo real*. Rio de Janeiro: Rocco, 2000. p. 29-30.

⁶² Sobre a importância do sistema de referência no âmbito da dogmática jurídica, cf. CAMPOS, Hélio Silvío Ourém. *O poder da lei versus a lei do poder: a relativização da lei tributária*. Brasília: Centro de Estudos Judiciários, 2011. p. 374 e ss.

⁶³ “Ora, há domínios do conhecimento em que, dada a consistência da matéria observada, não só é possível, mas se impõe a objetiva aceitação dos resultados obtidos, ficando praticamente neutralizados os coeficientes de estimativa, tal como ocorre no campo das ciências naturais. Outras esferas existem, todavia, nas quais, por mais que se almeje o ideal do ‘observador imparcial’, certa margem de divergências é inerente à problematidade da matéria estudada, por sua intrínseca contextura axiológica e existencial. Tal contingência não torna, porém, impossível a convergência de conclusões de diversos observadores, que se ignoram, o que demonstra que as valorações não são insuscetíveis de *objetividade* própria. Destarte, tanto no campo das ciências empírico-analíticas como no das ciências culturais pode-se e deve-se falar em objetividade, segundo critérios diversos que vão desde meros enunciados de diretrizes prováveis, plausíveis ou mais adequadas até o enunciado de leis de regularidades comprovadas. Esse leque de enunciados comporta, pois, graus diversos de certeza intersubjetiva quanto à sua validade e à sua operabilidade. Tal forma de objetividade não significa, porém, o resultado de um ‘plebiscito de cientistas’, mas é tradução razoável de formas variáveis de captação da realidade, no contexto teórico vigente, e em função das suas condicionantes fatuais” (REALE, Miguel. *Experiência e cultura*. 2. ed. revista. Campinas: Bookseller, 2000. p. 212).

exercida de acordo com três modelos, à luz do problema da decidibilidade dos conflitos⁶⁴. Esses modelos são o analítico, o hermenêutico e o empírico, dando ensejo assim a uma Teoria da Norma (e da Relação Jurídica), a uma Teoria da Interpretação e uma Teoria da Decisão Jurídica, respectivamente⁶⁵. Ferraz Jr. afirma que esses modelos se estreman apenas por abstração, pois se implicam e se complementam na prática, referindo-se ainda a uma “arquitetônica jurídica”⁶⁶, que é a combinação dos modelos.

A presente pesquisa se insere predominantemente no contexto dos dois primeiros modelos de acordo com essa forma de perspectivar a Ciência do Direito, isto é, se insere no campo da Ciência do Direito compreendida como Teoria da Norma e Teoria da Interpretação. Por um outro modo de dizer: a perspectiva dogmático-jurídica adotada é a do modelo hermenêutico ou interpretativo, sem ignorar as contribuições da “*analítica das figuras jurídicas*”⁶⁷, com suas construções dogmáticas de normas jurídicas⁶⁸, institutos ou categorias, etc.⁶⁹

Agora, retomando o fio do raciocínio, a Dogmática Jurídica, sob essa perspectiva, ao formular asserções sobre o significado das normas jurídicas, apesar de considerá-las um *dado* prévio – a fórmula normativa objetivada pela autoridade investida do *Poder* de decidir –, fá-lo à luz das circunstâncias fáticas e axiológicas existentes no momento de sua formulação, bem como daquelas operantes no momento de sua aplicação⁷⁰, pois o ato interpretativo “é o laço de comunicação ou mediação entre a validade e eficácia”⁷¹.

Essa postura metodológica é, sem dúvida, “*normativa*”, porém “*não puramente normativa*”⁷², possibilitando levar em consideração outros fatores que interferem no significado da norma jurídica⁷³. Nesse sentido:

⁶⁴ FERRAZ JUNIOR., Tércio Sampaio. **Função social da dogmática jurídica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 116-7.

⁶⁵ FERRAZ JUNIOR., Tércio Sampaio. **Função social da dogmática jurídica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 116-21.

⁶⁶ FERRAZ JUNIOR., Tércio Sampaio. **A ciência do direito**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 61.

⁶⁷ FERRAZ JUNIOR., Tércio Sampaio. **A ciência do direito**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 136.

⁶⁸ “Como qualquer outra ciência, também a ciência jurídica, enquanto segmento do saber especificamente debruçado sobre normas jurídicas, necessita de um arsenal técnico de apreensão e compreensão de conhecimentos, procurando que o material jurídico não apareça de modo disforme ou anárquico, mas antes seja captado de maneira inteligível e racional. A dogmática jurídica desempenha assim um papel imprescindível, na medida em que procura fornecer uma coerência de sentido e formar uma matriz ou uma rede ordenada onde antes apenas poderiam existir realidades avulsas. Neste enquadramento, os vários enunciados linguísticos (palavras) que formam os conceitos (“direito”, “pessoa”, “Estado”, “Constituição”, “lei”, “tributo”, “imposto”, “contrato”, “validade”, “ilícito”, “crime”, “responsabilidade”, “prestação”, etc.) e que integram as normas jurídicas (materializadas em princípios e regras), procuram convergir para um corpo unitário, coerente e tendencialmente completo (sistema), que nos casos de maior apuramento podem dar corpo a “instituições jurídicas” (personificadas ou não: e.g., Estado, União Europeia, família, mercado).” (ROCHA, Joaquim Freitas da; SILVA, Hugo Flores da. **Teoria geral da relação jurídica tributária**. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2017. p. 19-20).

⁶⁹ Até porque, como lembrava Miguel Reale, “[a] interpretação de algo envolve, necessariamente, a prévia determinação da região ôntica em que algo se situa”, isto é, “envolve a estrutura objetiva daquilo que se põe como matéria de compreensão.” (REALE, Miguel. **O direito como experiência**: introdução à epistemologia jurídica. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1992. p. 235), ao ponto de formular a seguinte asserção “*dize-me como conceituas a norma jurídica, e eu direi como a interpretas*” (REALE, Miguel. Para uma hermenêutica jurídica estrutural. **Estudos de filosofia e ciência do direito**. São Paulo: Saraiva, 1978. p. 72-82).

⁷⁰ REALE, Miguel. **Filosofia do direito**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 551-8 e p. 540-1.

⁷¹ REALE, Miguel. **Fontes de modelos do direito**: para um novo paradigma hermenêutico. São Paulo: Saraiva, 1994. p. 33.

⁷² REALE, Miguel. **Fontes de modelos do direito**: para um novo paradigma hermenêutico. São Paulo: Saraiva, 1994. p. 33.

⁷³ Não poderíamos, pois, afirmar que se trata de uma postura positivista, no sentido do positivismo lógico-metodológico proposto por Souto Maior Borges; consideramos, antes, a experiência jurídica em toda a sua complexidade fático-axiológica-normativa. “Não há dúvida”, escrevia Reale, “que para o jurista, enquanto jurista, o Direito é norma, mas a norma não é algo que se possa conceber em si mesma e por si mesma, sem o seu conteúdo social, sem os valores que nela se concretizam e que por ela queremos ver realizados e garantidos” (REALE, Miguel.

Com efeito, o método próprio da Ciência jurídica é o método dogmático, insistimos: interpretação e construção, análise e síntese, induzir para deduzir mais tarde, andar do particular (da norma ou do preceito) para o geral (a unidade do sistema) e deste, outra vez, para o particular (a subsunção das situações e relações da vida); em suma, uma elucidação racionalizante e totalizante. Se foi o positivismo que lhe deu o impulso decisivo, mercê da aplicação devotada à norma jurídica positiva, ele deve libertar-se da marca e da sorte do positivismo. E, se durante muito tempo foi orientado pelo formalismo, nem por isso equivale a método formalista.⁷⁴

Para levar isso a efeito, empregamos de modo predominante o procedimento dedutivo, pois, como dissemos acima, se tratou de pesquisa que tinha como ponto de partida as disposições normativas inseridas na Constituição brasileira de 1988, as quais são, sob o aspecto lógico ou formal, proposições ou estruturas proposicionais.⁷⁵

Predominantemente o procedimento dedutivo, porque o Direito – e seu elemento nuclear, as normas jurídicas ou mais amplamente os modelos prescritivos de organização e de conduta – é expressão de uma realidade histórico-cultural⁷⁶, não podendo ser apreendido apenas nos seus valores lógico-sintáticos: a norma jurídica é um suporte ao qual aderem significados (valores)⁷⁷, suscetíveis de variação nas conjunturas da aplicação (ou no plano da eficácia), de acordo com as mutações no plano fático ou na dimensão das estimativas, caracterizando-se como uma realidade em *processus*⁷⁸; requer, pois, o emprego do método dialético da complementaridade que correlacione os elementos fáticos e axiológicos com a estrutura proposicional (juízo normativo)⁷⁹⁻⁸⁰. Miguel Reale esclarece

Teoria do direito e do estado. 5. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 30). Sobre o positivismo lógico-metodológico e a tarefa descritiva da Ciência Jurídica estrito senso, inclusive com defesa da unidade de método das ciências, com base em Popper conferir BORGES, J. S. M. **Obrigação tributária (uma introdução metodológica)**. 3. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2015.

⁷⁴ MIRANDA, Jorge M. M. L. de. **Teoria do estado e da constituição**. Coimbra: Coimbra Editora, 2002. p. 26.

⁷⁵ “O que efetivamente caracteriza uma norma jurídica, de qualquer espécie, é o fato de ser *uma estrutura proposicional enunciativa de uma forma de organização ou de conduta, que deve ser seguida de forma objetiva e obrigatória*”, e mais à frente, “Dizemos que a norma jurídica é uma estrutura proposicional porque o seu conteúdo pode ser enunciado mediante uma ou mais proposições entre si correlacionadas, sendo certo que o significado pleno de uma regra jurídica só é dado pela integração lógico-complementar das proposições que nela se contém” (REALE, Miguel. **Lições preliminares do direito**. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 95).

⁷⁶ Vejamos, a propósito, o que escreve Jorge Miranda, com base em Castanheira Neves: “De resto, o Direito é uma realidade cultural, indelignível das demais experiências humanas, e existe uma comunicação constante e dialética entre normas e factos. Os valores jurídicos incidem sobre os factos e estes, por seu turno, por via múltiplas, projectam-se nas normas e no entendimento dos valores. Não quer isto dizer que as normas sejam determinadas ou condicionadas mecanicamente pelos factos, mas não pode aperceber-se esta ou aquela norma desinserida da situação para a qual está formulada ou das consequências de sua efectivação, nem aperceberem-se os factos sociais à margem da sua modelação pelas normas.” (MIRANDA, Jorge M. M. L. de. **Teoria do estado e da constituição**. Coimbra: Coimbra Editora, 2002. p. 27).

⁷⁷ “*Toda norma jurídica assinala uma tomada de posição perante os factos em função tensional dos valores*”, e mais à frente, “A norma jurídica ... assinala sempre um momento de pausa, de objetividade relativa no decurso das operações incessantemente realizadas pelos indivíduos e pelos grupos, representando *a forma positiva de qualificação axiológica do facto em da conjuntura*” (REALE, Miguel. **Teoria tridimensional do direito**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 1994. p. 96 e 98).

⁷⁸ REALE, Miguel. **O direito como experiência**: introdução à epistemologia jurídica. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1992. p. 61-5 e p. 201-2. Comparemos essa asserção teórica de M. Reale com uma outra formulada por E. Betti “[...] Na interpretação jurídica de um ordenamento em vigor, o jurista não pode deter-se em evocar o sentido originário da norma – como se se tratasse de uma entidade histórica, de um facto do passado, com um sentido concluído em si –, mas deve dar um passo adiante: ... pois a norma, longe de se exaurir na sua primitiva formulação, tem vigor actual e simultâneo com o ordenamento de que é parte integrante e se destina a passar para a vida social e a transfundir-se nela, à cuja disciplina deve servir. Portanto, nesse caso, o intérprete ainda não terminou de cumprir sua tarefa ao reconstruir a ideia originária da fórmula legislativa (o que também tem de fazer), mas deve, depois disso, colocar essa ideia de acordo com a presente actualidade, inserindo nela a vida dessa ideia, pois é justamente a ela que a avaliação normativa deve referir-se [...]” (BETTI, Emilio. **Interpretação da lei e dos actos jurídicos**: teoria geral e dogmática. Trad. Jarina Janini; a partir da segunda edição revista e ampliada por Guigliano Crifó. São Paulo: Martins Fontes, 2007. p. 23-4).

⁷⁹ REALE, Miguel. **Teoria tridimensional do direito**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 1994. p. 74 e p. 101.

⁸⁰ O Direito, na expressiva síntese realiana, é “norma” e “situação normada”, ou seja, “a proposição lógica mais a realidade por ela significada” (REALE, Miguel. **Filosofia do direito**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 551-8 e p. 571-80).

[...] a compreensão dialética da nomogênese jurídica não perde sua força, uma vez instaurados os modelos jurídicos, legais, consuetudinários, judiciais ou negociais. As estruturas normativas, uma vez *objetivadas*, o que equivale a dizer *positivadas*, não são esquemas inertes, mas realidades que além de inserirem no todo do ordenamento, *mutuando significações*, recebem novos impactos de novos fatos e valores emergentes. A dialeticidade dos modelos jurídicos processa-se sincrônica e diacronicamente com a da experiência social de que participam e da qual são momentos essenciais. O que disse, portanto, sobre o direito, quanto à sua *gênese*, pode-se repetir no concernente à sua *validade*, pois nenhuma norma jurídica vale como tal inseparável dos *valores* e dos *fatos* que compõem a estrutura ético-social de cada época e lugar.⁸¹

De maneira que, para compreender em sua integralidade o significado de uma determinada fórmula normativa (o seu “*repertório deôntico*”) que disponha sobre repartição de competência, a legislativa inclusive, plasmada no texto constitucional, necessitamos indagar sobre os valores ou fins que a Ordem Constitucional visou tutelar ou alcançar⁸², tais como “autonomia” dos entes federados e a “unidade nacional”, as quais podem estar em rota de colisão num determinado caso concreto; bem assim, inserir a fórmula normativa no contexto da realidade regulada (“*situação normada*”), no sentido de atender as circunstâncias e exigências oriundas da dimensão fática.

Acrescentamos a tanto que o levantamento de dados foi feito por intermédio de pesquisa bibliográfica específica sobre o tema tratado, especialmente a produzida no Brasil. A ênfase recaiu sobre “obras de divulgação” classificadas como científicas ou técnicas, sem prejuízo do emprego de compêndios e mesmo livros de introdução, conhecidos esses últimos como “obras de vulgarização”⁸³.

Ressaltamos que o recurso à doutrina estrangeira, como a produzida em Portugal, se deveu ao fato de no sistema jurídico português existir desde 1991 um Código do Procedimento Administrativo: há, portanto, uma significativa produção dogmática sobre o que se convencionou chamar “procedimentalização” da Administração Pública, noção ou ideia que tem servido para o estudo do Direito Administrativo. Ao lado, por exemplo, da “teoria da relação jurídico-administrativa” ou da “teoria do ato jurídico-administrativo”, a dogmática emprega hoje também a “teoria do procedimento administrativo” para construção científica desse ramo do direito⁸⁴, o que, nos parece, deveria ser estendido à construção do Direito

⁸¹ REALE, Miguel. *Ciência do direito e dialética. Horizontes do direito e da história*. 3. ed. ver. e aum. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 330-6.

⁸² “A interpretação de todas as normas constitucionais vem portanto regida basicamente pelo critério valorativo extraído da natureza mesma do sistema. Faz-se assim suspeita ou falha toda análise interpretativa de normas constitucionais tomadas insuladamente, à margem do amplo contexto que deriva do sistema constitucional [...]” (BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 31. ed., atual. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 133).

⁸³ No âmbito da metodologia da pesquisa científica não se descarta o emprego de obras de vulgarização, como afirma Antonio Carlos Gil “Nos trabalhos de pesquisa, dá-se preferência às obras científicas, evitando-se as de vulgarização. Isso não significa, porém, que compêndios, tratados e mesmo livros de introdução a determinada disciplina devam ser sumariamente descartados” (GIL, Antonio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 46).

⁸⁴ “É hoje pacificamente reconhecido o papel central que, na moderna dogmática do Direito Administrativo, corresponde à figura do procedimento administrativo” (ALMEIDA, Mário Aroso de. *Teoria geral do direito administrativo: o novo regime do Código do Procedimento Administrativo*. 4. ed. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2017. p. 79).

Tributário brasileiro, máxime diante do refinamento científico alcançado, aqui, pela teoria da relação jurídico-tributária.

Aliás, as discussões sobre o processo administrativo, em Portugal, são anteriores ao ano 1991, uma vez que a Constituição portuguesa de 1976, no art. 267, n. 5, passou a exigir a edição de lei especial para regular o processamento da atividade administrativa, com o fim de garantir não apenas a racionalização dos meios empregados nos serviços, mas também a participação dos particulares na formação das decisões que lhe digam respeito.

Não nos custa lembrar que as formas de atuação da Administração Pública no Brasil são, por razões históricas, bastante próximas daquelas existentes em Portugal, ambos ordenamentos jurídicos de “*tradição romanística*”, caracterizada basicamente por um direito próprio, o Direito Administrativo, com a derrogação das normas de direito privado, conferindo ao “*poder Administrativo*”⁸⁵ a possibilidade de declarar unilateral e autoritariamente o direito ao caso concreto, e isso pela forma típica ou paradigmática da atuação que é o ato

⁸⁵ Segundo Paulo Otero, a Administração Pública revela um conceito polissêmico, podendo ser recortadas pelo menos três ideais nucleares: (1ª) a Administração Pública é entendida no sentido objetivo ou material, considerada uma *atividade*, a qual está voltada a gestão de recursos para satisfação de necessidades públicas: essa atividade é chamada de função administrativa (lembrando que nem sempre a Administração Pública exerce apenas a função administrativa, uma vez que também desempenha função técnica e política); (2ª) a Administração Pública pode ser encarada ainda num sentido subjetivo ou orgânico, correspondendo às estruturas, às entidades, nem sempre revestidas da forma jurídica de direito público, incumbidas de exercer a função administrativa; e, finalmente, (3ª) a Administração Pública é considerada como poder ou autoridade, no sentido formal, portanto, podendo-se falar em *poder administrativo*, tal como consta no corpo do texto: a Administração Pública, escreve aquele publicista português, “atendendo aos interesses a seu cargo, goza de meios de autoridade que lhe permitem, em certas hipóteses, definir unilateralmente o Direito aplicável às situações concretas (: autotutela declarativa) e, em caso de desobediência dos destinatários, pode ainda, independentemente de qualquer intervenção judicial, recorrer à força para impor a sua vontade (: autotutela executiva): A Administração Pública, participando também do exercício da autoridade soberana do poder público, revela um sentido formal que se concretiza no designado poder administrativo [...]”, sem adentrar na parte relativa à autotutela executiva, bastante limitada no sistema brasileiro, podemos seguir na esteira de Paulo Otero, que esclarece que o poder administrativo é parcela da soberania do Estado: “a Administração Pública, enquanto titular do poder administrativo, possui uma autoridade decisória constitucionalmente fundada em termos paralelos à Assembleia da República, exercendo a função legislativa, ou aos Tribunais, enquanto protagonistas do exercício da função jurisdicional – não há qualquer ‘menorização’ política ou constitucional do poder administrativo [...]”. Com efeito, essa ideia nuclear da Administração Pública, entendida como poder administrativo, se revela na possibilidade de os atos praticados pelo poder administrativo produzirem efeitos independentemente da intervenção do Poder Judiciário (exercício de atos unilaterais de autoridade declarativa, bem como na existência de “uma esfera discricionária”, ainda Paulo Otero, “de decisão exclusiva, enquanto área de liberdade conferida pelo legislador, por imperativo constitucional, proporcionando-lhe uma reserva de escolha dos meios e das soluções tendentes à prossecução do interesse público, sem que o seu conteúdo, desde que respeite a juridicidade, possa ser sindicado pelos tribunais” (OTERO, Paulo M. C. da Cunha. **Manual de direito administrativo**: volume I. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2013. p. 171-188). No mesmo sentido, Diogo Freitas do Amaral ao afirmar que o Poder Administrativo é um dos três poderes públicos consagrados pela Constituição além do poder judicial e do poder legislativo “para assegurarem as tarefas fundamentais da comunidade”, e logo de seguida esclarece que poder administrativo tem coincidência “com a noção de Administração Pública, da mesma forma que o «Poder legislativo» coincide com a noção de Parlamento, e que o «Poder judicial» coincide com a noção de «Tribunais»”. Depois o referido Autor passa a listar as manifestações do poder administrativo, que seriam, na sua ótica e de acordo com a ordem jurídica portuguesa, cinco: poder regulamentar, poder de decisão unilateral, poder de execução coercitiva, conjunto de poderes especiais do contraente público nos contratos administrativos e, finalmente, conjunto de poderes especiais de autoridades de polícia. Especificamente sobre o poder de decisão unilateral, acrescenta Diogo Freitas do Amaral que é ele “um poder unilateral, quer dizer, a Administração pública pode exercê-lo por exclusiva autoridade sua, e sem necessidade de obter o acordo (prévio ou *a posteriori*) do interessado, ou de pedir (antes ou depois) uma autorização ou validação judicial”, e mais à frente, “ao contrário dos particulares, que nas suas relações privadas não podem definir *unilateralmente* e *autoritariamente* o direito, a Administração declara o direito no caso concreto, e essa declaração tem valor jurídico e é obrigatória, não só para o funcionários subalternos, mas também para os particulares, nomeadamente os destinatários da decisão” (AMARAL, Diogo Freitas do. **Curso de direito administrativo** – v. II. 3. ed. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2016. p. 17-20). O poder de decisão unilateral ou a autotutela declarativa está presente também no nosso sistema administrativo, de tipo francês nas formas de atuação da Administração Pública, e no âmbito tributário se manifesta, por exemplo, no poder de o Estado declarar autoritariamente e unilateralmente as situações jurídicas decorrentes da aplicação do direito tributário material, constituindo o título abstrato, no sentido empregado por Alberto Pinheiro Xavier, da obrigação do tributo pelo lançamento (crédito tributário) (XAVIER, Alberto. **Do lançamento no direito tributário brasileiro**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1977. p. 296-323).

administrativo⁸⁶, que na seara da Administração Pública Tributária se manifesta no lançamento: trata-se de dois sistemas situados no contexto da “administração executiva ou de tipo francês”⁸⁷.

Numa análise meramente esquemática, a diferença mais notória entre o sistema brasileiro e o português reside na forma de controle da Administração Pública, porquanto no Brasil se adotou, nessa parte, o modelo britânico ou de jurisdição una (relativo à outra tradição jurídica, a anglo-americana), pelo menos desde, isto de forma indisputável, a proclamação da República em 1889, e não o sistema francês ou de dupla jurisdição, como se deu em Portugal, onde existem Tribunais exclusivos para julgar, de modo definitivo, as crises oriundas das relações jurídico-administrativas.

Portanto, no Brasil há uma curiosa experiência híbrida dos dois sistemas típicos⁸⁸ – que o administrativista português Sérulo Correia cunhou de “a junção do Monismo da Judicatura com o Dualismo do Direito Substantivo”⁸⁹ – o que, salvo melhor juízo, não tem despertado maior interesse da Dogmática Jurídica nacional, embora seja a causa aparente para muitos dos problemas atuais da Justiça brasileira, sobrecarregada de demandas em que figura como parte o Poder Público, com o desprestígio, quando não verdadeira irrelevância, do processo realizado no âmbito da Administração Pública, a tributária inclusive, o que já fora apontado muito antes por Rubens Gomes de Sousa⁹⁰, quando abordava criticamente a duplicação em duas instâncias, a administrativa e judicial, de atos materialmente idênticos, exemplicando com a matéria probatória: a decisão do processo tributário administrativo de natureza contenciosa sobre os fatos era (e não continua sendo?) reputada pelo poder judiciário “apenas como um parecer de caráter técnico, portanto, de natureza meramente informativa e não conclusiva”⁹¹.

Como a pesquisa não se ocupa do controle (jurisdicional) da Administração pelos Tribunais, mas apenas do processo tributário administrativo (uma das formas de atuação da

⁸⁶ AMARAL, Diogo Freitas do. **Curso de direito administrativo** – v. II. 3. ed. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2016. p. 24.

⁸⁷ Sobre a comparação entre dois grandes sistemas administrativos – o de tipo britânico ou de administração judiciária e o tripo francês ou de administração executiva – à luz dos modos jurídicos de organização, de funcionamento e de controle da Administração Pública, cfr. AMARAL, Diogo Freitas do. **Curso de direito administrativo** – v. I. 4. ed. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2015. p. 87-114.

⁸⁸ É o que nota Sérulo Correia, administrativista português, que chega a afirmar a “natureza assaz peculiar do Direito Administrativo brasileiro”, que é “marcado por uma *hibridez* resultante da *justaposição* entre um *Direito Administrativo substantivo assente das formas típicas de conduta administrativa de matriz francesa* e um *Direito da jurisdição administrativa caracterizado acima de tudo pela competência dos tribunais comuns e pelo poder generalizado de injunção que detêm em face da Administração*”, e logo em seguida acrescenta que um tal justaposição “intriga o jurista europeu e desafia-o à busca de razões explicativas [...]. O Direito Administrativo do Brasil proporciona-nos, portanto, um panorama aliciante, feito da conjugação entre, por um lado, o *ordenamento material ou substantivo* assente em formas estatutárias de conduta em cujo perímetro avultam o acto administrativo e o contrato administrativo, e, por outro lado, um *ordenamento processual* caracterizado pelo deferimento aos tribunais comuns da jurisdição sobre os litígios jurídico-administrativos pela coexistência, no desempenho desta, entre meios comuns do processo civil e meios processuais específicos e, ainda, pela titularidade do juiz, nuns como nos outros, de genérica competência de condenar a Administração nas condutas activas ou omissivas devidas sempre que esta a isso dê pretexto ao entrar ou ameaçar entrar em situações de ilegalidade” (CORREIA, J. M. Sérulo. **Direito do contencioso administrativo I**. Lisboa: Lex, 2005. p. 195-6. Destaques no original).

⁸⁹ CORREIA, J. M. Sérulo. **Direito do contencioso administrativo I**. Lisboa: Lex, 2005. p. 193.

⁹⁰ SOUSA, Rubens Gomes de. Ideias gerais para uma concepção unitária e orgânica do processo fiscal. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 34, p. 14-33, out. 1953. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://biblotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/13306/12208>>. Acesso em: 22 Ago. 2017.

⁹¹ SOUSA, Rubens Gomes de. Ideias gerais para uma concepção unitária e orgânica do processo fiscal. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 34, p. 14-33, out. 1953. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://biblotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/13306/12208>>. Acesso em: 22 Ago. 2017.

Administração Pública), não notamos obstáculos ao recurso à dogmática jurídico-administrativa portuguesa sempre que isso se mostrou útil, mormente na análise dos *conceitos lógico-jurídicos*⁹² ou *conceito jurídicos fundamentais*, para esclarecimento dos aspectos processuais da atividade administrativa.

A seleção de dados foi feita a partir da pesquisa em livros, muitos deles divulgações comerciais de dissertações e teses, com ênfase em autores brasileiros, ressalvadas as exceções mencionadas acima, preferencialmente produzidas a partir da vigência da Constituição de 1988, bem como dados selecionados de artigos publicados em periódicos científicos (especialmente os classificados com Qualis da Capes nos estratos A1 e A2).

Além dos referidos livros e artigos, a pesquisa se valeu de dados obtidos em teses e dissertações produzidas nos programas de pós-graduação das Instituições de Ensino Superior no Brasil, quando versaram a respeito de competência legislativa na Constituição de 1988 e de processo tributário administrativo (seleção realizada com base no título, no resumo ou palavras-chave).

Também foi realizada pesquisa documental⁹³, nomeadamente com análise dos enunciados do texto constitucional e da legislação infraconstitucional (a exemplo do Código Tributário Nacional), além dos documentos produzidos no âmbito do processo legislativo relativo ao projeto de lei complementar nº 222/13, do Senado (Projeto de lei complementar n. 381/2014 na Câmara dos Deputados). Ainda alguns documentos produzidos pela Assembleia Nacional Constituinte que elaborou a Constituição de 1988 e a Constituição de 1946, visando ao esclarecimento sobre o processo genético dos enunciados consagrados no texto constitucional.

Só raramente se valeu de dados obtidos em decisões judiciais do Supremo Tribunal Federal: conquanto se reconheça a importância da interpretação judicial dada pelo Tribunal da Federação, especialmente num Estado que confiou ao Poder Judiciário a última palavra quanto ao sentido e alcance dos enunciados constitucionais, a metodologia eminentemente judicialista, tão em voga no Brasil, não é a única válida, até porque os Tribunais não são os únicos intérpretes da Lei Fundamental.⁹⁴

⁹² DIDIER, Fredie. **Sobre a teoria geral do processo, essa desconhecida**. 2. ed. Salvador: Juspodivm, 2013. p. 42-50.

⁹³ Trata-se de processo de obtenção de dados denominado “documentação indireta”, segundo Marconi e Lakatos, que acrescentam, “[a] documentação indireta serve-se de fontes de dados coletados por outras pessoas, podendo constituir-se de material já elaborado ou não. Dessa forma, divide-se em **pesquisa documental** (ou de fontes primárias) e **pesquisa bibliográficas** (ou de fontes secundárias).” (MARCONI, Marina Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia do trabalho científico**. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 32. Negritos no original).

⁹⁴ Como esclarece Paulo Otero “a própria actividade dos tribunais reveladora da ordem de valores constitucional não está imune ao crivo crítico da doutrina: a Ciência não se compadece com palavras dotadas de força obrigatória geral ou que tenham a autoridade pública de caso julgado [...]” (OTERO, Paulo M. C. da Cunha. **Direito constitucional português**: identidade constitucional. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2010. p. 25).

PARTE I ESTADO FEDERAL BRASILEIRO E PODER DE LEGISLAR RELATIVAMENTE AO PROCESSO TRIBUTÁRIO ADMINISTRATIVO

O objetivo dos capítulos que seguem é fazer um apanhado das normas que estabelecem o poder de legislar dos entes políticos que integram a Federação brasileira instaurada pela Constituição de 1988, a partir das quais se possa inferir a competência legislativa relativamente ao processo tributário administrativo.

Trata-se de análise que recai sobre as “normas de organização ou institucionais”⁹⁵, que estão ao lado das normas de conduta⁹⁶⁻⁹⁷. Paulo Otero refere o “Direito do Direito”, apresentando ainda um quadro tipológico dessas “normas sobre normas”, do qual se destacam as “normas que regulam a produção de outras normas”⁹⁸.

⁹⁵ Normas de organização têm um “*caráter instrumental*, visando à estrutura e funcionamento de órgãos, ou à disciplina de processos técnicos de identificação e aplicação de normas” (REALE, Miguel. **Lições preliminares do direito**. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 95; _____, **Fontes e modelos do direito**: para um novo paradigma hermenêutico. São Paulo: Saraiva, 1994. p. 101; _____, **Estrutura e fundamento da ordem jurídica. Estudos de filosofia e ciência do direito**. São Paulo: Saraiva, 1978. p. 26-34).

⁹⁶ Especificamente em relação às normas que organizam o Estado Federal, Raul Machado Horta, com inspiração em Kelsen, as denomina “*normas centras constitucionais*” (HORTA, Raul Machado. Normas centrais da Constituição Federal. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, v. 22, n. 1, p. 19-27, jan./mar. 1997. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/267>>. Acesso em: 3 jun. 2018). “A Constituição Federal de 1988”, escreve Raul Machado Horta, “contém na sua estrutura um tipo de norma vinculada diretamente à organização da forma federal de Estado, que denomino de normas centrais [...]”, mais à frente, acrescenta que essas normas “designam um conjunto de normas constitucionais vinculadas à organização da forma federal de Estado, com missão de manter e preservar a homogeneidade dentro da pluralidade das pessoas jurídicas, dos entes dotados de soberania na União e da autonomia dos Estados-Membros e nos Municípios, que compõem a figura complexa do Estado Federal. As normas centrais não são normas de centralização, como as do Estado Unitário. São normas constitucionais federais que servem aos fins da participação, da coordenação e da autonomia das partes constitutivas do Estado Federal. [...]” (HORTA, Raul Machado. **Direito constitucional**. 4. ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p. 284-7). Sacha Calmon Navarro Coêlho apresenta a seguinte tipologia: normas organizatórias, normas de competência, normas técnicas, normas de conduta e normas sancionatórias, acrescentando o Autor outrossim que “No Direito Tributário encontramos normas *organizatórias*, construindo o *Estado Federal*, os *órgãos da administração fiscal*, as *prerrogativas e privilégios do crédito fiscal*, a *participação de umas pessoas políticas no produto de arrecadação de outras* etc. Encontramos normas de competência para instituir os tributos ou proibir o seu exercício, realizar a função fiscal, produzir atos administrativos, v.g. Encontramos, ainda, normas técnicas nos instruindo sobre como recolher tributos, como oferecer garantias, como apresentar defesas e embargos às pretensões fiscais e assim por diante. O dever de pagar tributos decorre de leis que prescrevem dito dever desde que ocorrente o seu *fato jurígeno* no mundo fenomênico (a realização do fato gerador antes abstratamente previsto na norma hipotética). Finalmente, são encontradas as normas sancionantes que punem o descumprimento das obrigações tributárias, e cuja hipótese de incidência é, precisamente, o descumprimento da obrigação” (COÊLHO, Sacha Clamon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 16. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018. p. 18-9). Existem várias classificações proposta pelos teóricos do direito quanto às normas jurídicas. Na classificação de Bobbio, as normas de organização ou institucionais correspondem às “normas de estrutura ou de competência” (BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Trad. Ari Marcelo Solon. 2ª ed. São Paulo: EDIPRO, 2014. p. 46-7); na proposta de Hart, por sua vez, às “normas secundárias”, as quais são de três tipos (normas de reconhecimento, de modificação e de julgamento) e estariam num patamar diverso do das normas primárias, uma vez que as primeiras têm a função de especificar como as últimas “podem ser determinadas, introduzidas, eliminadas e alteradas de forma conclusiva, e como estabelecer conclusivamente o fato de terem sido transgredidas” (HART, H. L. A. **O conceito de direito**. Trad. Antônio de Oliveira Sette-Câmara. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009. p. 122-6).

⁹⁷ David Duarte refere as normas primárias e normas secundárias, mas diferentemente da proposta hartiana, as normas secundárias não se limitam a incidir sobre as normas primárias: “[...] as normas primárias”, escreve ele, “são as normas relativas a condutas e, por isso, são normas que têm por objecto a realidade exterior ao mundo do direito, enquanto as normas secundárias são as normas que se reportam a outras, ou seja, as normas que têm outras normas como objecto, sejam estas quais forem” (DAVID, Duarte. **A norma de legalidade procedimental administrativa**: a teoria da norma e a criação de normas de decisão na discricionariedade instrutória. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2006. p. 99-101).

⁹⁸ Além das normas que disciplinam a produção de outras normas, o quadro tipológico proposto por Paulo Otero apresenta “normas que disciplinam as relações entre as diversas fontes”, “as normas que resolvem os conflitos de normas”, “normas que definem critérios de interpretação de normas”, “normas que fixam as regras de integração das lacunas de outras normas”. Ainda segundo Paulo Otero, as normas que se destinam à disciplina da produção de outras normas podem ter os seguintes objetivos de acordo com o seu conteúdo: (1) “Definir as estruturas decisórias dotadas de competência para produzir Direito”; (2) “Proceder ao recorte das áreas materiais e territoriais de exercício de competência de cada uma das estruturas decisórias, definindo as zonas reservadas, concorrentes ou conjuntas de intervenção decisória”; (3) “Estabelecer os requisitos de conteúdo a que as decisões a emanar devem obedecer ou, pelo menos, definindo limites ao conteúdo da respectiva decisão”; (4) “Determinar o procedimento formal de feitura ou conjunto de atos e formalidade a que deve obedecer a tramitação de revelação final dos actos”; (5) “Consagrar, por fim, a forma externa que devem assumir os actos decisórios finais” (OTERO, Paulo M. C. da C. **Lições de introdução ao estudo do direito**. Lisboa: Pedro Ferreira – Artes Gráficas, 1998. v. I. t. I. p. 296-305).

Esse tipo de “normas sobre outras normas” apresenta conteúdo diversificado em razão de suas finalidades, condicionando, em maior ou menor grau, a depender das circunstâncias concretas, o poder das estruturas decisórias.

Não raras vezes a Constituição, que é o horizonte da normatividade no contexto atual, se cinge a estabelecer a estrutura decisória, sem delimitar o conteúdo dos atos normativos a ser produzidos; ou fixa o procedimento e a forma externa que o ato resultante deve assumir, sem deixar entretanto claro qual a estrutura decisória competente, cabendo, num e noutra exemplo, à Dogmática Jurídica a tarefa de fazer o enquadramento no sistema normativo a partir das suas categorias próprias, extraindo a solução para os problemas interpretativos, tal como se dá no caso do presente estudo.

Esse quadro tipológico será empregado nos capítulos seguintes para o estudo dos dispositivos da Constituição de 1988, que adotou a forma federativa de Estado⁹⁹ e se caracteriza pela divisão territorial do poder político entre entidades constituintes autônomas¹⁰⁰, autonomia essa fundada na própria Constituição.

Por isso mesmo, precisamos, antes de proceder à análise dos enunciados do texto constitucional, considerar, embora sumariamente, os contornos elementares ou básicos da Federação brasileira, sem olvidar os valores ou, mais concretamente, os fins que a Constituição visou alcançar ou tutelar (partindo da premissa de que “*o direito é uma realidade de dever ser*”¹⁰¹⁻¹⁰²⁻¹⁰³), principalmente o da autonomia dos entes constituintes da Federação, de um lado, e de outro, o da unidade nacional, compondo ambos a “identidade axiológica”¹⁰⁴ da Constituição, a qual repercute na interpretação das normas sobre competências legislativas, não podendo ser ignorada no momento de investigação dogmática.

Tendo em vista esses aspectos, dividimos essa parte da pesquisa em dois capítulos: (i) o Capítulo I, com o título “Contornos elementares da Federação Brasileira” e (ii) o Capítulo II,

⁹⁹ As formas de estado, esclarece Ivo Dantas, condizem com o “estudo da estrutura vertical e morfológica do Estado”, em que se analisa “a unicidade ou a pluralidade dos ordenamentos jurídicos, e, em consequência, a existência de um ou vários centros decisórios de poder na referida perspectiva”, resultando na classificação entre estados unitários e estados compostos (federação e confederação)”. Acrescenta o Autor que as formas de estado se distinguem das formas ou sistemas de governo, porquanto estas dizem respeito ao “estudo dos órgãos do poder político e as relações entre eles – estrutura horizontal e funcional” (DANTAS, Ivo. **Instituições de direito constitucional brasileiro**. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2014. p. 429).

¹⁰⁰ “O modo de exercício do poder político em função do território dá origem ao conceito de *forma de Estado*. Se existe unidade de poder sobre o território, pessoas e bens, tem-se *Estado Unitário*. Se o poder se reparte no espaço territorial (divisão espacial de poderes), gerando uma multiplicidade de organizações governamentais autônomas, distribuídas regionalmente, tem-se *Estado Federal* ou *Federação de Estados*. A repartição regional de poderes autônomos constitui o cerne do conceito de Estado Federal. [...]” (SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual à Constituição**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2006. p. 33. Destaques no original).

¹⁰¹ “[...] o Direito é síntese ou integração de *ser* e de *dever ser*, é fato e é norma, pois é o *fato* integrado na *norma* exigida pelo *valor* a realizar.” (REALE, Miguel. **Teoria do direito e do estado**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 33. Destaques no original).

¹⁰² “[...] Em última análise, a experiência jurídica não é (não está aí, diante de nós, como uma pedra) nem tampouco *deve ser* (não deve ser como uma entidade angelical, ou um arquétipo transcendente) mas é e *deve ser ao mesmo tempo*, ou como costumamos sintetizar: *é enquanto deve ser*” (REALE, Miguel. **Lições preliminares do direito**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 113. Destaques no original).

¹⁰³ Paulo Otero, após se referir ao tridimensionalismo com um dos aspectos da “complexidade esférica do fenómeno jurídico”, escreve, “pode bem dizer-se que o Direito parte de factos, constrói soluções normativas para tais factos e estas relevam uma determinada postura axiológica.” (OTERO, Paulo M. C. da C. **Lições de introdução ao estudo do direito**. Lisboa: Pedro Ferreira – Artes Gráficas, 1998. v. I. t. II. p. 265).

¹⁰⁴ OTERO, Paulo M. C. da Cunha. **Direito constitucional português: identidade constitucional**. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2010. v. I. p. 21-3.

intitulado “Competências legislativas na Constituição de 1988 e Processo Tributário Administrativo”.

Esperamos seja possível reunir as normas constitucionais para dispor sobre processo no âmbito da Administração Pública Tributária, interpretando-as à luz da Federação brasileira estabelecida na Constituição em vigor.

CAPÍTULO 1 CONTORNOS ELEMENTARES DA FEDERAÇÃO BRASILEIRA

1.1 ESTADO FEDERAL BRASILEIRO: MEMÓRIA HISTÓRICA E COORDENADAS DO PRESENTE

A Federação brasileira, ao contrário do modelo estadunidense, não surgiu por agregação de estados soberanos (federalismo por agregação), mas por segregação de um Estado unitário, transformando as antigas províncias em estados autônomos (federalismo por segregação)¹⁰⁵: o Brasil era um estado unitário¹⁰⁶ até se transformar em federação com o Decreto n. 1, de 15 de novembro de 1889, com natureza de ato constituinte¹⁰⁷⁻¹⁰⁸, editado pelo Governo Provisório da República¹⁰⁹, decisão confirmada pela Constituição de 1891.

Amaro Cavalcanti observa que a Federação no Brasil, quando de sua origem, se diferenciava das demais experiências federativas existentes nos Estados Unidos, na Alemanha, na Suíça ou na Argentina, porque, nessas últimas, “os membros da União tinham direitos *próprios* e um poder definido anteriormente à existência desta”¹¹⁰. “É talvez”, acrescenta em

¹⁰⁵ Mário Simões Barata refere, fundado em Ronald Watts, politicólogo canadense, a três processos de formação do estado federal: o processo de agregação, o processo de devolução de um Estado anteriormente unitário, além de um terceiro modo, que resulta da combinação dos dois primeiros, isto é, “de uma combinação dos processos de agregação e de devolução”. Ainda segundo o Autor, o processo de formação repercute na repartição dos poderes legislativos. (BARATA, Mário Simões. **Formas de federalismo e o Tratado de Lisboa**. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2016. p. 134-5).

¹⁰⁶ Com duras críticas ao modelo federativo implantado no Brasil, chamando-o inclusive de “macaqueação” e obra de “papagaios de fraque” e, ainda, com a defesa do Estado Unitário descentralizado antes da Constituição de 1988, Paulo de Figueiredo (FIGUEIREDO, Paulo. O sistema federalista e a integridade do Brasil. **Revista de Informação legislativa**, Brasília, a. 22, n. 85, p. 75-124, jan./fev. 1985. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/181589/000415515.pdf?sequence=3>>. Acesso em: 3 jun. 2018). Sacha Calmon Navarro Coêlho afirma que no Brasil “a federação e o federalismo vieram de cima para baixo, por imposição das elites cultas, a partir de modelos teóricos exóticos, sem correspondência com o evoluir histórico, político e social do povo brasileiro (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **O controle de constitucionalidade das leis e o poder de tributar na CF/1988**. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 215). Na classificação adotada pelos teóricos do Estado, a federação brasileira é dita imperfeita ou fictícia: “[...] Os estados brasileiros”, escrevia Marcelo Caetano, “são assim mera criação da constituição federal para fins de descentralização do poder político” (CAETANO, Marcello. **Manual de ciência política e direito constitucional**: tomo I. 6. ed. 7. Reimp. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2015. p. 137). Raul Machado Horta prefere se referir a duas modalidades de Estado Federal de acordo com a maneira que é formado: ou é resultado de uma associação “histórica e real”, quando os estados preexistentes instituem o Estado Federal; ou é formado a partir de uma “imputação normativa”, isto é, “mediante a criação jurídica dos Estados no documento de fundamentação do Estado federal”: o federalismo no Brasil, acrescenta, foi operado da segunda maneira, por imputação normativa (HORTA, Raul Machado. **Direito constitucional**. 4. ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p. 361). Celso Bastos afirma que, ao contrário dos Estados Unidos, onde as ex-colônias britânicas pactuaram uma união de estados para formar uma nação, no Brasil “a nação antecedeu à Federação” (BASTOS, Celso Ribeiro; PROGRAMA NACIONAL DE DESBUROCRATIZAÇÃO (BRASIL) (EDT). **A federação no Brasil**. Brasília: Programa Nacional de Desburocratização, São Paulo: Instituto dos Advogados de São Paulo, 1985. p. 16).

¹⁰⁷ TEMER, Miguel. **Elementos de direito constitucional**. 20ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores S.A., 2005. p. 84.

¹⁰⁸ “Foi um ato político do detentor revolucionário do poder” (FERREIRA FILHO, Manuel Gonçalves. **Aspectos do direito constitucional contemporâneo**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 190).

¹⁰⁹ “Proclamada a República a 15 de novembro de 1889, cuidou logo o Govêrno Provisório de lhe delinear um estatuto constitucional de emergência. Para isso expediu o importante decreto n.º 1, do mesmo dia 15, redigido por RUI BARBOSA, o qual deve ser considerado, assim, o autor da primeira lei constitucional republicana. Êste decreto proclama a República, institui a Federação e delinea as normas que deveriam reger os governos dos Estados” (FRANCO, Afonso Arinos de Melo. **Curso de direito constitucional brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro, 2019. p. 304).

¹¹⁰ CAVALCANTI, Amaro. **Regime federativo e a república brasileira**. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1983. p. 122.

relação ao Brasil, “o único exemplo de uma união federativa, cujos membros nunca tivessem tido em dado momento, ao menos de fato, a qualidade de *soberanos*”¹¹¹. E mais:

Os seus direitos, os seus poderes, a sua nova qualificação de Estados, tudo, enfim, que lhes adveio da nova ordem de coisas, as províncias receberam da vontade soberana, ou antes, do poder *absoluto* do Governo ditatorial, estabelecido na Capital da República, e nada mais. Reuniu-se, depois, o Congresso Constituinte, que aprovou a norma de conduta do Governo Provisório, em relação ao Governo dos Estados federados, que ele havia criado. Eis tudo.¹¹²

Resultando de uma “imputação normativa”¹¹³, e não de uma “associação histórica e real”¹¹⁴⁻¹¹⁵, é essa a forma de estado mantida desde então até a vigente Constituição¹¹⁶, conquanto a doutrina aponte a existência de intervalos¹¹⁷: na Constituição de 1937, a qual, embora tenha feito “referências nominais à forma federal de Estado”, não passou de “nominalismo vocabular para erguer no texto autoritário o Estado sem fundamentos federais”¹¹⁸; e na Constituição de 1967, com a Emenda Constitucional n. 1/1969, caracterizada pelo “predomínio centralizador da União Federal”, traduzido “no enunciado que impunha a

¹¹¹ CAVALCANTI, Amaro. **Regime federativo e a república brasileira**. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1983. p. 122.

¹¹² CAVALCANTI, Amaro. **Regime federativo e a república brasileira**. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1983. p. 122.

¹¹³ HORTA, Raul Machado. **Direito constitucional**. 4. ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p. 361.

¹¹⁴ HORTA, Raul Machado. **Direito constitucional**. 4. ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p. 361.

¹¹⁵ “[...] Nunca houve [no Brasil], portanto, salvo em linguagem figurada, mas imprópria e enganosa, um ‘pacto federativo’, como está na moda dizer, a exemplo dos Estados Unidos da América” (FERREIRA FILHO, Manuel Gonçalves. **Aspectos do direito constitucional contemporâneo**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 190).

¹¹⁶ Tomando de empréstimo a expressão utilizada por Vasco Pereira da Silva na análise do Contencioso Administrativo português, podemos afirmar que a federação no Brasil surgiu marcada por um “pecado original”, pois instituído por uma concessão do Poder Central. “Desde o berço”, escreve Paulo Bonavides, “o federalismo brasileiro trouxe o germe de sua destruição, o pecado do unitarismo onde se gerou, porquanto criado mediante uma intervenção do poder central. Intervenção, aliás, súbita, que vinha quebrantar uma estrutura unitária solidificada, bem ou mal, por mais de meio século de convivência centralizadora [...]”, e mais à frente, “[o] federalismo outorgado da Constituição republicana jamais pôde libertar-se do vício centralista que haveria de corrompê-lo e que entraria na medula do sistema [...]” (BONAVIDES, Paulo. O planejamento e os organismos regionais como preparação a um federalismo das regiões (a experiência brasileira). **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 8, n. 31, p. 53-78, jul./set. 1971. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/180463>>. Acesso em: 4 jun. 2018). Bem antes de Paulo Bonavides, já nos primeiros 10 (dez) anos de experiência sob a forma federativa de Estado, observara Amaro Cavalcanti que as dificuldades enfrentadas encontravam origem, entre outras razões, na mudança completa de “regime”: “[a] Nação brasileira passara, subitamente, do *Estado simples, unitário, monárquico*, em que se achava organizada, havia mais de dois terços de séculos, e funcionando sob o regime parlamentar, para o *sistema composto, e o mais descentralizado* de todos: o *Estado-Federal* ou a República federativa, sob a forma presidencial”, prosseguindo, “[a] oposição de regimes não podia ser maior, nem a novidade do que foi instituído, – mais completa! O público viu-se, por assim dizer, em pleno desconhecido...” (CAVALCANTI, Amaro. **Regime federativo e a república brasileira**. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1983. p. 122. Destaques no original).

¹¹⁷ Kugelmas, professor do departamento de Ciência Política da Universidade de São Paulo, recorda a metáfora da “sístole e da diástole” comumente atribuída ao regime político brasileiro ao longo de seu processo histórico marcado por períodos de centralização e descentralização, com a identificação do primeiro movimento com o autoritarismo, e o segundo, com a democracia. Escreve “[...] Assim, à monarquia de formato unitário seguiu-se a Primeira República (1889-1930), quando se institucionalizou o regime federativo no país, sendo a Constituição de 1981 seu primeiro marco institucional. A Revolução de 1930 e ascensão de Vargas abrem um período centralizador que culmina com o Estado Novo (1937-1945). O período democrático da Constituição de 1946 é interrompido pelo regime militar de 1964 que se estende até 1985. Neste tempo, a centralização autoritária atinge seu ponto máximo, na década de 70, com os governos Médici e Geisel. A transição democrática tem como momento emblemático a Constituição de 1988, considerada um marco de descentralização federativa”. Adverte, porém, que esse relato é simplista. É que deixa na penumbra “alguns aspectos de continuidade neste processo que são essenciais para a melhor compreensão da evolução do regime federativo e da oscilação entre centralização e descentralização” (KUGELMAS, Eduardo. A evolução recente do regime federativo no Brasil. In: HOFMEISTER, Wilhelm; CARNEIRO, José Mario Brasiliense (org.). **Federalismo na Alemanha e no Brasil**. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, Série Debates nº 22, 2001. v. 1. p. 29-49).

¹¹⁸ HORTA, Raul Machado. Tendências atuais da federação brasileira. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, São Paulo, vol. 16, p. 7-19, jul./set. 1996.

incorporação direta das disposições da Constituição Federal no ‘direito constitucional legislado dos Estados’ ”¹¹⁹, manifesta negação da autonomia dos entes federados.¹²⁰

Por isso Machado Horta¹²¹ formula a asserção segundo a qual na história já secular do federalismo brasileiro não se verifica um movimento constante e linear, mas antes uma ondulação¹²², começando com “um *federalismo dual* e centrífugo”, marcado pela separação rigorosa entre as esferas de competência da União e dos estados; passando pelos momentos de centralização política da União, o “*federalismo centrípeto*” (1937 e 1969); até chegar, ao período ainda em curso¹²³, do “federalismo cooperativo”, também chamado de “federalismo intergovernamental”¹²⁴ ou “*federalismo de equilíbrio*”¹²⁵.

Desse breve levantamento histórico do federalismo brasileiro, entendemos, na esteira de Miguel Reale¹²⁶, por que até hoje um dos problemas que desafia o tirocínio dos politicólogos e dos intérpretes da Constituição seja o da “medida ou grau da descentralização político-administrativa” a ser operada num país marcado desde as suas origens pela “centralização das competências”, as legislativas inclusive, na União (no governo central). Ou, para dizermos por outras palavras, por saber está se esse aspecto da origem da federação brasileira – surgimento por “imputação normativa” – marcou e ainda marca seu desenvolvimento.¹²⁷

Não nos causa estranheza, portanto, que uma das principais questões com que se envolveram os expositores na audiência pública convocada para discutir o projeto de lei

¹¹⁹ HORTA, Raul Machado. Tendências atuais da federação brasileira. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, São Paulo, vol. 16, p. 7-19, jul./set. 1996.

¹²⁰ Orlando Soares defende, por outro lado, a tese segundo a qual há uma vocação do Brasil para o Estado unitário: “a adoção do federalismo republicano no Brasil, com a criação do Estado-Membro, com uma pretensa autonomia, servindo de organismo intermediário entre a União e o Município, foi uma obra artificial, esdrúxula, estranha às nossas tradições, daí o seu fracasso”, isso porque, aqui, “sempre estiverem profundamente enraizadas as tradições unitaristas, herdadas desde as primeiras décadas de nossa colonização, cujas instituições político-jurídico-econômicas se regiam pelas tradições da Metrópole portuguesa.” (SOARES, Orlando. A vocação do estado unitário no Brasil. **Revista de informação legislativa**, a. 25, n. 98, p. 115-126, abr./jun. 1988. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/181849/000437691.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 3 jun. 2018).

¹²¹ HORTA, Raul Machado. Tendências atuais da federação brasileira. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, São Paulo, vol. 16, p. 7-19, jul./set. 1996.

¹²² Assim também Pinto Ferreira “No Brasil o federalismo apresentou os seguintes tipos: a) federalismo dual ou dualístico (1891-1930); b) federalismo cooperativo (1946-1964), buscando a colaboração recíproca de diversas unidades federativas; c) federalismo de equilíbrio” (FERREIRA, Pinto. **Comentários à Constituição brasileira**. São Paulo: Saraiva, 1989. v. 1. p. 374).

¹²³ Há quem afirme que a Constituição de 1988, com as regiões metropolitanas, aglomerações urbanas e microrregiões, que seriam novas dimensões constitucionais da organização da federação brasileira, consagrou um “federalismo de integração”, que não se confunde com “o federalismo de cooperação”, sendo antes seu sucessor (ALVES, Alaôr Caffé. Regiões metropolitanas, aglomerações urbanas e microrregiões: novas dimensões constitucionais da organização do estado brasileiro. **Revista de Direito Ambiental**, São Paulo, vol. 15, p. 184-206, jul./set. 1999).

¹²⁴ BARACHO, José Alfredo de Oliveira. A federação e a revisão constitucional – as novas técnicas dos equilíbrios constitucionais e as relações financeiras. – a cláusula federativa e a proteção da forma de estado na Constituição de 1988. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, vol. 14, jan./mar. 1996, p. 16-26.

¹²⁵ HORTA, Raul Machado. **Direito constitucional**. 4. ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p. 546.

¹²⁶ REALE, Miguel. Momentos decisivos do constitucionalismo brasileiro. **Revista de Informação Legislativa**, v. 20, n. 77, p. 57-68, jan./mar. 1983. Disponível em <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/181404>>. Acesso em: 18 dez. 2018.

¹²⁷ Sobre esse aspecto, observa Christian Starck “[...] Não era objetivo reinventar o federalismo no Brasil, tanto mais que havia pouco tempo para se fazer uma constituição, já que só um ano depois da revolução é que se instituiu uma comissão constitucional, incumbida de elaborar uma constituição perante prazos curtos. Assim, seguiu-se um grande embasamento na Constituição dos Estados Unidos da América. Esta recepção, já manifestada no nome “Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, se funda na proximidade com a América do Norte, no sucesso do modelo de economia e republicanismo [...]”. Prossegue o Autor “A recepção do Direito por meio de uma constituinte é apenas um primeiro passo. O Direito recebido tem que se adequar às realidades políticas do Estado recipiente, o que não foi o caso [do Brasil] e deve também ter sido visto por Rui Barbosa. Ou, no decorrer do tempo, as realidades políticas têm que ser desenvolvidas em conformidade com a Constituição, por intermédio de órgãos estatais poderosos e circunstâncias favoráveis. Por diversos motivos, isto não teve êxito no Brasil”. (STARCK, Christian. Princípios do federalismo e o Brasil. In: MENDES, Gilmar Ferreira; MUDROVITSCH, Rodrigo de Bittencourt (coord.). **Assembleia nacional constituinte de 1987-1988: análise crítica**. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 179-209).

complementar nº 222/13 do Senado (na Câmara dos Deputados recebeu o número Projeto de Lei Complementar n. 381/14), que visa a estabelecer normas gerais sobre o processo administrativo fiscal, tenha relação direta com o referido grau de centralização na União da competência legislativa para dispor sobre processo tributário com alegada violação às autonomias dos entes subnacionais, ou seja, dos Estados e dos Municípios.¹²⁸

Agora, retomando o raciocínio, podemos nos perguntar se assiste razão a Leonardo Quintiliano quando afirma em tese de doutoramento que há dois federalismos em cada Estado¹²⁹: um “federalismo formal”, enunciado pelas fontes do direito (o texto da Constituição); e um “federalismo real”, que é o resultado da interpretação, pelos órgãos competentes para aplicar o direito, dos dados ou do conteúdo emanados dessas fontes, mormente quando exigências fáticas e teleológicas se impõem, como sejam as relativas à “*praticidade do Direito*”¹³⁰, mitigando a autonomia federativa.¹³¹

É que nem sempre uma norma jurídica é suficiente para transformar o *dever ser* em *fato*¹³²: os modelos jurídicos prescritivos, de organização ou de conduta, para funcionarem como instrumentos de disciplina social e realizarem a sua função operacional, necessitam, como dizia Miguel Reale, sem ser mera reprodução do real, *de uma certa correspondência isomórfica*

¹²⁸ ATA DE AUDIÊNCIA PÚBLICA Nº 0781/14 COMISSÃO DE FINANÇAS E TRIBUTAÇÃO DA CÂMARA DOS DEPUTADOS. Brasília, 03 de junho de 2014. Disponível em: <<<http://www.camara.gov.br>>>. Acesso em 28 de abril de 2018.

¹²⁹ É como perspectiva o fenômeno Leonardo Davi Quintiliano ao afirmar “[...] Mas toda norma é produto da interpretação do texto normativo, diante de certa realidade. Como o texto comporta equivocidade e a realidade, subjetivismo, haverá, no mínimo, dois federalismos: um federalismo formal, que o texto revela, e um federalismo real, que a experiência desvela”, e mais à frente, “[...] O federalismo real é condicionado pelo equilíbrio de interesses políticos e, sobretudo, econômicos. Já o federalismo formal, em sua maior parte, é estabelecido pela sociedade política. Ambos refletem a conjuntura política, social e econômica, que constituem a causa de sua adoção” (QUINTILIANO, Leonardo David. **Autonomia federativa: delimitação no direito constitucional brasileiro**. 2012. Tese (Doutorado em Direito do Estado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. p. 20). O Autor distingue *Estado federal* de *estado federalizado*; no primeiro, há uma existência real de estados soberanos prévios à instauração da federação, no segundo, ao contrário, a pré-existência é ficta, de modo que os Estados constituintes aparecem com o surgimento da Federação.

¹³⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **O controle de constitucionalidade das leis e o poder de tributar na CF/1988**. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 262-3.

¹³¹ Fala-se em doutrina num “direito constitucional não escrito” que se desenvolve à margem do texto formal da Constituição, sendo resultado das práticas ou condutas de fato dos órgãos estatais por intermédio dos quais se desenvolve o processo do poder político, fenômeno também denominado “mutação constitucional”: “[c]ada constituição”, escreve Karl Loewenstein, “é um organismo vivo, sempre em movimento como a vida mesma, e está sujeito à dinâmica da realidade que jamais pode ser captada através de fórmulas fixas” (“[...] *Cada constitución es un organismo vivo, siempre en movimiento como la vida misma, y está sometido a la dinámica de la realidad que jamás puede ser captada a través de fórmulas fijas*”) (LOEWENSTEIN, Karl. **Teoría de la Constitución**. Traducción Alfredo Gallego Anabitarte. 2. ed. Barcelona: Editorial Planeta S.A., 2018. p. 164).

¹³² Paulo Otero, com seu conceito de “normatividade informal”, apresenta um exemplo bastante claro do que ora afirmamos com a vivência da Constituição portuguesa de 1976, em cuja redação original estavam previstos enunciados como “transição para o socialismo”, “desenvolvimento do processo revolucionário” ou “desenvolvimento das relações de produção socialistas”. Conforme observa o indigitado Professor da Faculdade de Direito de Lisboa – fenômeno que ele designa como “constituição transfigurada” –, “o princípio socialista foi objecto de uma total subversão informal, inexistindo, após a entrada em vigor da Constituição, uma única decisão política, legislativa ou administrativa que tenha dado implementação às ideais de ‘transição para o socialismo’”, e mais à frente, “[n]ão existe, igualmente, qualquer decisão judicial que tenha considerado inconstitucional uma norma ou qualquer acto jurídico por violação do princípio socialista” (OTERO, Paulo M. C. da C. **Direito constitucional português** – identidade constitucional. Lisboa: Edições Almedina, 2010. v. 1. p. 210). Esse aspecto, o do “voluntarismo do Direito”, isto é, da sua capacidade, que é limitada, de ser instrumento transformador da sociedade, é abordado por Paulo Otero em outra obra: “As normas jurídicas podem ser objecto de uma não aplicação sistemática, tudo se passando como se elas não existissem ou, pior ainda, como se elas tivessem um conteúdo exactamente contrário àquele que têm”, em seguida, “[...] [p]erante fenómenos de um voluntarismo radical ou extremista sem ter na sua base um consenso social dominante, o Direito escrito corre bem o risco de perder efectividade por ação contrária da sociedade: se a sociedade rejeita a lei através de um comportamento geral de recusa de aplicação, formando-se nessa mesma sociedade uma prática geral contrária assistida de convicção de obrigatoriedade, estaremos de novo caídos na influência (agora derogatória) da sociedade sobre o Direito” (OTERO, Paulo M. C. da C. **Lições de introdução ao estudo do direito**. Lisboa: Pedro Ferreira – Artes Gráficas, 1998. v. I. t. I. p. 86-7).

e homóloga com a realidade histórico-social por eles representada¹³³, sob pena de não terem eficácia.¹³⁴

1.2 NOTA CARACTERÍSTICA DOS MUNICÍPIOS COMO ENTES FEDERATIVOS

São muitas as notas características ou definidoras de um estado federal¹³⁵, porém entre elas avulta a coexistência de mais de uma ordem jurídica, constitucionalmente estabelecida: uma nacional, aplicável a todo o território da Federação; e outras ordens jurídicas parciais, correspondendo a cada uma das unidades constitutivas, os Estados-membros.¹³⁶⁻¹³⁷⁻¹³⁸

É o que a dogmática denomina “*estrutura de sobreposição*”, que

[...] recobre os poderes políticos locais (isto é, dos Estados federados), de modo a cada cidadão ficar simultaneamente sujeito a duas Constituições – a federal e a do Estado federado a que pertence – e ser destinatário de actos provenientes de dois aparelhos de órgãos legislativos, governativos, administrativos e judiciais.¹³⁹

¹³³ REALE, Miguel. **Estudos de filosofia e ciência do direito**. São Paulo: Saraiva, 1978. p. 16-34; _____. **O direito como experiência: uma introdução à epistemologia jurídica**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1992. p. 165. Ivo Dantas denomina esse divórcio entre a norma jurídico-positiva constitucional e a realidade por ela regulada de “hiato constitucional” (DANTAS, Ivo. **Instituições de direito constitucional brasileiro**. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2014. p. 106).

¹³⁴ Uma das consequências visíveis da adoção de modelos prescritivos de organização transplantados sem a devida correspondência cultural, especificamente em relação ao Estado Federal brasileiro, foi a inobservância das diferenças existente entre as antigas províncias quanto ao estágio de desenvolvimento, adotando uma simétrica repartição de fontes tributárias, o que “propiciou a determinados Estados uma aceleração de desenvolvimento, na medida em que da repartição lhes advinham recursos suficientes para desempenhar suas competências e assim manter um nível adequado de serviços públicos, como educação e transporte. Enquanto outros sofreram a consequência perversa de, não auferindo da referida repartição os recursos necessários, haverem parado de crescer, ou mesmo regredido” (FERREIRA FILHO, Manuel Gonçalves. **Aspectos do direito constitucional contemporâneo**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 191).

¹³⁵ Jorge Miranda refere a dupla estrutura de sobreposição e de participação, das quais se inferem as características dos Estados federais: dualidade de soberanias, participação dos estados federados na formação e modificação da Constituição federal, garantia da existência e dos direitos dos estados federados; igualdade jurídica dos estados federados, limitações das atribuições federais. O constitucionalista português utiliza dessas características para classificar os Estados federais em perfeitos, se apresentar todas elas; e imperfeitos, quando não as apresentem todas. O Brasil seria, nessa classificação, um Estado federal imperfeito (MIRANDA, Jorge M. M. L. de. **Teoria do estado e da constituição**. Coimbra: Coimbra Editora, 2002. p. 450-1). Raul Machado Horta aponta, além dessas, outras características, tais como indissolubilidade do vínculo federativo, possibilidade de intervenção federal nos entes federados; competência tributária dos entes federativos, com particularização dos tributos que cabe a cada um (HORTA, Raul Machado. **Direito constitucional**. 4. ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p. 470-1). George Anderson aponta como características comuns do federalismo: (i) pelos menos duas ordens de governo, um para o País inteiro, e outra para as regiões; (ii) uma Constituição escrita com partes irreformáveis por iniciativa apenas do governo central; (iii) uma Constituição que atribua, de modo formal, poderes legislativos, poderes legislativos fiscais inclusive, às duas ordens de governo, “com a garantia de uma certa autonomia autêntica para cada ordem”; (iv) normalmente existe um órgão de representação das unidades constitutivas voltado a participar as decisões a nível central; (v) um árbitro para resolver os conflitos constitucionais entre os governos; (vi) “uma série de processos e instituições para facilitar ou estabelecer relações entre os governos” (ANDERSON, George. **Una introducción al federalismo**. Trad. Isabel Vericat y Celorio Morayta. Madrid: Marcial Pons, 2008. p. 21-2. Traduzimos). Luciano Quintiliano, por sua vez, afirma que são essenciais à configuração de uma forma federativa de estado “a existência de autonomia federativa, de repartição constitucional de competências, de pluralidade de poderes constituintes e legislativos e de fixação constitucional de receita própria para os Estados federados” (QUINTILIANO, Leonardo David. **Autonomia federativa: delimitação no direito constitucional brasileiro**. 2012. Tese (Doutorado em Direito do Estado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. p. 82).

¹³⁶ “O Estado denominado federal apresenta-se como o conjunto de entidades autônomas que aderem a um vínculo indissolúvel, integrando-o. Dessa integração emerge uma entidade diversa das entidades componente e que incorpora a federação”, e mais, “No federalismo, portanto, há uma descentralização do poder, que não fica represado na órbita federal, sendo compartilhado pelos diversos integrantes do Estado” (TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 841).

¹³⁷ “Se há uma essência do federalismo, essa é a existência de duas ordens de governo constitucionalmente estabelecidas com um grau de autêntica autonomia em relação ao outro, sendo os governos de cada nível responsáveis perante seus respectivos eleitorados” (ANDERSON, George. **Una introducción al federalismo**. Trad. Isabel Vericat y Celorio Morayta. Madrid: Marcial Pons, 2008. p. 22. Tradução nossa).

¹³⁸ ANSELMO, José Roberto. A centralização do estado brasileiro resultante das decisões do STF. **Revista do Instituto dos Advogados de São Paulo**, São Paulo, vol. 22/2008, p. 115-129, jul./dez. 2008.

¹³⁹ MIRANDA, Jorge M. M. L. de. **Teoria do estado e da constituição**. Coimbra: Coimbra Editora, 2002. p. 448.

Notemos que numa Federação (num Estado federal) esta atribuição de poderes aos entes federativos decorre do próprio poder constituinte, o qual “distribui o exercício da soberania entre os poderes central e periféricos, constituindo competências, dentre as quais se inclui a própria competência constituinte”¹⁴⁰, falando-se em descentralização política, e não apenas descentralização administrativa.¹⁴¹

Por conseguinte, na técnica constitucional do federalismo, consistente nessa divisão do poder político entre governo central e outros entes políticos territoriais, os entes federativos encontram sua existência justificada, com seus poderes políticos, na própria Constituição, e isso por delegação do titular do poder soberano, e não por deferência de qualquer outro ente governamental.¹⁴²

Sucede daí uma questão fundamental no federalismo, a da “*repartição de competências entre a ordem total e as parciais*”: “[a] divisão de competências exprime coluna de sustentação de toda a complexa engrenagem que constitui um estado organizado sob a forma federativa”¹⁴³. Ou, por um outro modo de dizer, a repartição de competências “encerra a chave do federalismo constitucional”¹⁴⁴, havendo autores¹⁴⁵ que chegam mesmo a arrematar que, a rigor, a Federação “é um grande sistema de repartição de competências”¹⁴⁶.

¹⁴⁰ QUINTILIANO, Leonardo David. **Autonomia federativa**: delimitação no direito constitucional brasileiro. 2012. Tese (Doutorado em Direito do Estado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. p. 77.

¹⁴¹ FRANCO, Afonso Arinos de Melo. **Curso de direito constitucional brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro, 2019. p. 141.

¹⁴² REIXACH, Lluís Puñuelas I. **Poder financeiro y federalismo em los estados unidos**. 2. ed. Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas Y sociales, S.A., 2014. p. 20-1.

¹⁴³ IVO, Gabriel. **Constituição estadual**: competência para elaboração da constituição do estado-membro. São Paulo: Editora Max Limonad, 1997. p. 87-8.

¹⁴⁴ HORTA, Raul Machado. **Direito constitucional**. 4. ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p. 287. Encontramos passagem semelhante na obra de Karl Loewenstein, o qual escreve: “Na distribuição das competências reside a chave da estrutura do poder federal” (“*En la distribución de las competencias yace la clave de la estructura del poder federal*”) (LOEWENSTEIN, Karl. **Teoría de la Constitución**. Traducción Alfredo Gallego Anabitarte. 2. ed. Barcelona: Editorial Planeta S.A., 2018. p. 356. Tradução nossa).

¹⁴⁵ ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. **Competências na Constituição de 1988**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 14.

¹⁴⁶ Celso Bastos anota que “[...] certas características fundamentais da Federação não se alteram com o tempo e continuam até hoje a refletir fielmente as preocupações com que se houveram os Constituintes de Filadélfia. Assim, a repartição de competências que foi estabelecida em 1787 pelo recurso à técnica de competências enunciadas e competências remanescentes permanece até hoje um elemento indispensável à Federação, embora nem todas as Federações adotem as mesmas técnicas de partilha das competências, nem o façam segundo as mesmas dosagens” (BASTOS, Celso Ribeiro; PROGRAMA NACIONAL DE DESBUROCRATIZAÇÃO (BRASIL) (EDT). **A federação no Brasil**. Brasília: Programa Nacional de Desburocratização, São Paulo: Instituto dos Advogados de São Paulo, 1985. p. 12-3).

Esse aspecto se torna mais engenhoso no Brasil, pois, ao lado da União e dos Estados-membros, há ainda os Municípios como entes federativos¹⁴⁷⁻¹⁴⁸⁻¹⁴⁹⁻¹⁵⁰⁻¹⁵¹⁻¹⁵²⁻¹⁵³, considerados como “*entidade de terceiro grau*”¹⁵⁴. É longa a história de sua afirmação¹⁵⁵. Recortando o período republicano, esse movimento se inicia com a própria Constituição de 1891, em cujo art. 68 se enunciava que “*os Estados deveriam organizar-se de modo a que restasse assegurada a autonomia dos Municípios no que tange aos seus peculiares interesses*”¹⁵⁶. Com a reforma constitucional de 1926 (emenda à Constituição de 1891), a referenciada autonomia municipal ganhou reforço, com a possibilidade de intervenção federal nos Estados (art. 6º, II, f).

Foi, nada obstante, com a Constituição de 1934 que se passou a afirmar que os Municípios se inseriram implicitamente na federação¹⁵⁷, dada a possibilidade, prevista no art. 13, de eleger prefeitos e vereadores, instituir impostos e taxas, arrecadar e aplicar suas rendas e organizar os serviços de sua competência, além de manter a já referida possibilidade de intervenção federal, ao ponto de se asseverar que “[a]dotamos, assim, em nossa federação, a partir de 16 de julho de 1934, uma peculiaridade digna de nota, porque desconhecida dos demais

¹⁴⁷ Pinto Ferreira definiu município como “corporação territorial de direito público, servido como unidade geográfica e divisionária do Estado, dotada de governo próprio para a administração descentralizada de serviços estaduais ou provinciais e regulação de interesses locais, governo próprio que se realiza mediante a eletividade dos seus órgãos Executivo e Legislativo, aos quais geralmente se atribui a competência para arrecadação e aplicação das rendas” (FERREIRA, Pinto. **Comentários à Constituição brasileira**. São Paulo: Saraiva, 1989. v. 2. p. 204-5).

¹⁴⁸ “O regime jurídico brasileiro possui quatro sistemas: a) o sistema nacional, b) o sistema federal, c) os sistemas estaduais, d) os sistemas municipais” (IVO, Gabriel. **Constituição estadual**: competência para elaboração da constituição do estado-membro. São Paulo: Editora Max Limonad, 1997. p. 83).

¹⁴⁹ Segundo Paulo Bonavides, não se conhece uma federação contemporânea que tenha conferido à autonomia municipal grau tão expressivo. do ponto de vista político e jurídico (BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 31ª ed., atual. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 355).

¹⁵⁰ Andreas Krell refere a uma “trilogia federativa”: “constitui uma peculiaridade do Brasil em comparação com todos outros países de organização federativa” e, de uma perspectiva formal, “o município brasileiro é a entidade territorial local investida da autonomia mais abrangente no mundo inteiro” (KRELL, Andreas J. Diferenças do conceito, desenvolvimento e conteúdo da autonomia municipal na Alemanha e no Brasil. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 32, n. 128, p. 107-125, abr./jun. 1993. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/176412/000506875.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 31 mai. 2018).

¹⁵¹ O Brasil apresenta uma situação “particularíssima”, pois “se articulam federalismo a nível de Estados e regionalismo político a nível de municípios”: “[o]s municípios são, pois, entidades políticas integrantes da estrutura do Estado, embora não propriamente entidades estatais de 2.º grau [...]” (MIRANDA, Jorge M. M. L. de. **Teoria do estado e da constituição**. Coimbra: Coimbra Editora, 2002. p. 452).

¹⁵² Antes da Constituição de 1988, Celso Bastos afirmava “[...] Ninguém poderá entender o funcionamento do poder no Brasil, se não levar em conta as competências próprias, indevassáveis, das autonomias municipais” (BASTOS, Celso Ribeiro; PROGRAMA NACIONAL DE DESBUROCRATIZAÇÃO (BRASIL) (EDT). **A federação no Brasil**. Brasília: Programa Nacional de Desburocratização, São Paulo: Instituto dos Advogados de São Paulo, 1985. p. 22.)

¹⁵³ Contra a tese de que o Município integra o pacto federativo, a despeito da expressa previsão constitucional, Roque Antonio Carraza. “De fato”, diz ele, “os Municípios não influem, nem muito menos decidem, no Estado Federal. Dito de outro modo, não participam da formação da vontade jurídica nacional. Realmente, não integram o Congresso, já que não possuem representantes no Senado (Caso dos Estados), nem na Câmara dos Deputados (Casa do Povo)” (CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 196). No mesmo sentido, José Afonso da Silva, o qual considera a tese que advoga ser o município ente federativo um equívoco: “[n]ão é porque”, diz ele, “uma entidade territorial tenha autonomia político-constitucional que necessariamente integre o conceito de ‘entidade federativa’ ” (SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual à Constituição**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2006. p. 249-50).

¹⁵⁴ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. 12. ed. atual. por Célia Marisa Prendes e Márcio Schneider Reis. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2001. p. 44.

¹⁵⁵ “A história do município brasileiro não surge com a República Federativa do Brasil”, antes “[r]emonta ao período da colonização portuguesa, do século XVI ao início do século XIX, com base nas Ordenações da Coroa Portuguesa, que vigoraram até a independência nacional”, época em que “as Câmaras de Vereadores eram o centro da vida política local, a desfrutar as municipalidades de considerável autonomia nos dois primeiros séculos da dominação lusitana [...]” (CORRALO, Giovanni da Silva. O poder municipal na federação brasileira: reflexão sobre a autonomia municipal e o federalismo. **História: Debates e Tendências**, Passo Fundo, v. 15, n. 1, p. 128-139. jan./jul. 2015. Disponível em: <<http://seer.upf.br/index.php/rhdt/article/view/5281/3430>>. Acesso em: 3 jun. 2018.

¹⁵⁶ Victor Nunes Leal anota, nada obstante, que “[...] o Supremo Tribunal Federal interpretou com tal amplitude os poderes dos Estados na conceituação da autonomia municipal, que aquela cláusula foi, em grande parte, esvaziada do seu verdadeiro conteúdo [...]” (LEAL, Victor Nunes. **Leis Municipais. Problemas de direito público e outros problemas**. Brasília: Ministério da Justiça, 1997. v. 1. p. 160-178).

¹⁵⁷ HORTA, Raul Machado. A posição do município no direito constitucional federal brasileiro. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, Ano 19, n. 75, jul./set. 1982. p. 107-122. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/181387>>. Acesso em: 11 de novembro de 2017.

regimes federais”¹⁵⁸, qual seja: “de uma divisão *dual* de competências, como era a regra, passamos a ter uma discriminação *tríplice*: o próprio estatuto político da nação definiu a competência federal, a estadual e, pelos menos parcialmente, a municipal”.¹⁵⁹

Previsões semelhantes foram mantidas na Constituição de 1946, resultado de uma corrente municipalista que exerceu forte influência no processo constituinte¹⁶⁰, com acréscimo da defesa judiciária no âmbito do Supremo Tribunal Federal, de iniciativa do Procurador-Geral da República, o qual poderia provocar a Corte Suprema através de representação de inconstitucionalidade para apreciar ato estadual que ferisse a autonomia municipal¹⁶¹: foi “o período róseo do Municipalismo brasileiro”¹⁶².

Já durante as discussões que antecederam a constituição atual, Celso Ribeiro Bastos¹⁶³, em sintonia com essa afirmação do Município como ente federativo, assinalava

[...] Desde o momento em que a Constituição brasileira alçou o município a entidade condômina do exercício das atribuições que, tomadas na sua unidade, constituem a soberania, não poderia, a ser conseqüente consigo mesma, deixar de reconhecer que a própria Federação estava a sofrer um processo de diferenciação acentuada relativamente ao modelo federal dominante no mundo do que congrega apenas a ordem jurídica central e as ordens jurídicas regionais: a União e os estados-membros.

[...]

A verdade é que no protótipo federativo mundial não entra o município pela óbvia razão que os países que a adotam também não dispensam ao município uma autonomia constitucionalmente assegurada. Desde o momento em que, no Brasil, preferiu-se compartilhar o exercício da soberania por três ordens jurídicas diferentes, com diversos graus de abrangência do espaço territorial de sua validade, mas com mesma dignidade e hierarquia constitucional, a conclusão inelutável seria a de reconhecer-se que a própria Federação brasileira assumira feições próprias. É certo que sempre poderá dizer-se que os municípios não participam do *pacto federativo*. Bem, mas aí não procederia a inclusão no artigo 1.º do Distrito Federal e dos territórios. E, de outra parte, não queremos crer que o só fato de os estados-membros terem direito a se representarem por senadores no seio da União seja de molde tal a justificar a exclusão dos municípios do nosso modelo federativo. É matéria esta toda apegada a preconceitos responsáveis pela convicção até certo modo generalizada de que os conceitos e as locuções jurídicas têm essências. Nessa linha de idéias, haveria uma essência federativa, da qual o município não faria parte. O certo é que existem apenas estados que, em razão de certas finalidades e analogias, mas nunca de identidade, possuem alguns atributos a que se convencionou chamar Federação. O que existe, portanto, são estados

¹⁵⁸ LEAL, Victor Nunes. *Leis Municipais. Problemas de direito público e outros problemas*. Brasília: Ministério da Justiça, 1997. v. 1. p. 160-178.

¹⁵⁹ LEAL, Victor Nunes. *Leis Municipais. Problemas de direito público e outros problemas*. Brasília: Ministério da Justiça, 1997. v. 1. p. 160-178.

¹⁶⁰ BASTOS, Celso Ribeiro; PROGRAMA NACIONAL DE DESBUROCRATIZAÇÃO (BRASIL) (EDT). *A federação no Brasil*. Brasília: Programa Nacional de Desburocratização, São Paulo: Instituto dos Advogados de São Paulo, 1985. p. 39.

¹⁶¹ HORTA, Raul Machado. A posição do município no direito constitucional federal brasileiro. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, Ano 19, n. 75, jul./set. 1982. p. 107-122. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/181387>>. Acesso em: 11 de novembro de 2017.

¹⁶² BASTOS, Celso Ribeiro; PROGRAMA NACIONAL DE DESBUROCRATIZAÇÃO (BRASIL) (EDT). *A federação no Brasil*. Brasília: Programa Nacional de Desburocratização, São Paulo: Instituto dos Advogados de São Paulo, 1985. p. 39.

¹⁶³ BASTOS, Celso Ribeiro; PROGRAMA NACIONAL DE DESBUROCRATIZAÇÃO (BRASIL) (EDT). *A federação no Brasil*. Brasília: Programa Nacional de Desburocratização, São Paulo: Instituto dos Advogados de São Paulo, 1985. p. 40-1.

federativos concretos, todos, de resto, diferentes entre si em múltiplos aspectos. [...]

Finalmente, a Constituição de 1988, além de incluir no caput do art. 1º e art. 18¹⁶⁴ expressamente os municípios como entes da Federação¹⁶⁵⁻¹⁶⁶, ao lado dos Estados-membros, do Distrito Federal e da União, plasmou a autonomia também na previsão de auto-organização por meio de Lei Orgânica, em relação à qual, no dizer de Manoel Gonçalves Ferreira Filho, “não será absurdo falar num Poder Constituinte municipal, o que certamente arrepiará certos constitucionalistas sempre prontos a denunciar os ‘erros’ da Carta”¹⁶⁷⁻¹⁶⁸.

Sérgio Resende Barros sintetiza essa nota característica do estado federal brasileiro do seguinte modo: o duplo grau do federalismo brasileiro se traduz na circunstância de declinar, *no sentido de transferência de competência do centro para a periferia*, “por dois degraus entre três patamares”¹⁶⁹, que parte da União, passando pelos Estados e Municípios – além do Distrito Federal. É o que Miguel Reale chamava, desde a Constituição de 1946, de *federalismo trino*, a partir de quando não era dado mais aos Estados dispor livremente sobre a organização dos municípios.¹⁷⁰

A nota característica da Federação brasileira é, portanto, a presença dos Municípios¹⁷¹⁻¹⁷² como entes federativos¹⁷³, ao lado dos Estados-membros (e do Distrito Federal) e da União:

¹⁶⁴ Já no Título I, com a denominação “Dos Princípios Fundamentais”, a Constituição estabelece: “Art. 1º A **República Federativa do Brasil**, formada pela **união** indissolúvel dos Estados e **Municípios** e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: [...]”; e, mais à frente, no Título III, “Da Organização do Estado”, Capítulo I, “DA ORGANIZAÇÃO POLÍTICO-ADMINISTRATIVA”, prescreve “art. 18 A **organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende** a União, os Estados, o Distrito Federal e **os Municípios**, todos autônomos, nos termos desta Constituição”.

¹⁶⁵ É bem por isso que Fernanda Almeida afirma que “[...] o constituinte de 1988, ao incluir expressamente os Municípios no artigo 1º, e também no artigo 18, em que cuidou da organização político-administrativa do Estado brasileiro, mais não fez do que ceder diante de uma realidade histórica” (ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. **Competências na Constituição de 1988**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 97).

¹⁶⁶ Hely Lopes Meirelles ressalta que a Constituição de 1988, ao considerar os municípios “entidade estatal de terceiro grau”, colocou termo à quíziela doutrinária existente até sua promulgação quanto ao seu (do município) caráter “político-administrativo ou simplesmente administrativo” (MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. 12. ed. atual. por Célia Marisa Prendes e Márcio Schneider Reis. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2001. p. 108).

¹⁶⁷ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **O poder constituinte**. 6. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 174.

¹⁶⁸ “A Lei Orgânica Municipal é a correspondente constituição dos Municípios [...]”. “A Lei Orgânica Municipal é a correspondente constituição dos Municípios, que a Constituição do Brasil denominou de maneira particularizada, ressaltando sua inclinação para a organização (“orgânica”) dos “Poderes” locais”, prosseguindo “[o] art. 29, *caput*, da Constituição Federal prevê o poder constituinte decorrente para o poder legislativo municipal [...]” (TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 874 e p. 887).

¹⁶⁹ BARROS, Sergio Resende. Lei nº 8.666: Lei Federativa. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 197, p. 74-80, jul. 1994. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/46333>>. Acesso em: 15 Dez. 2018.

¹⁷⁰ REALE, Miguel. **Política e direito**. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 21-3.

¹⁷¹ “[...] [O] Município como ente federado demonstra uma dimensão evolutiva da história da Federação caracteristicamente brasileira” (CRUZ, Gabriela Moccia de Oliveira. **A competência legislativa suplementar do município na Constituição Federal de 1988**. 2012. 138 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2012. p. 50).

¹⁷² Observemos, porém, que George Anderson registra que algumas federações, e não apenas o Brasil, constitucionalizaram o governo municipal como terceiro nível de governo: é o caso da Índia, México, África do Sul (ANDERSON, George. **Una introducción al federalismo**. Trad. Isabel Vericat y Celorio Morayta. Madrid: Marcial Pons, 2008. p. 36).

¹⁷³ Pinto Ferreira entende que os Municípios não são unidades federativas, mas antes “mera divisão ou circunscrição territorial do Estado-membro”; mais à frente acrescenta entretanto que eles possuem “caráter político-administrativo, dotado de autonomia” (FERREIRA, Pinto. **Comentários à Constituição brasileira**. São Paulo: Saraiva, 1989. v. 1. p. 375). Também entende que a lei orgânica não é Constituição, pois os municípios, ao contrário dos Estados-membros, não estão investidos de poder constituinte (FERREIRA, Pinto. **Comentários à Constituição brasileira**. São Paulo: Saraiva, 1989. v. 2. p. 267). Mesmo José Afonso da Silva, que não considera os municípios como entes federados, reconhece que a Constituição deferiu aos municípios “uma qualificação especial, que lhe dá um conteúdo político de extrema importância para a definição de seus *status* na organização do Estado Brasileiro, inteiramente desconhecido no regime anterior” (SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual à Constituição**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2006. p. 302). Luciano Quintiliano entende que os Municípios brasileiros não possuem “autonomia federativa”, porque falta a esses entes a *estatalidade*, a qual “implica a existência de um poder político coercitivo dotado de competências constituintes, governamentais e políticas”. E os Municípios não possuem tal poder político? Esse

a República Federativa brasileira é um Estado de composição complexa abrangendo entes heterogêneos.¹⁷⁴

Qualquer solução interpretativa sobre competência para legislar a respeito do processo tributário administrativo deve levar em conta a existência dos municípios como ente federativo, máxime diante da ausência de enunciado constitucional expresso deferindo tal poder a uma determinada pessoa política.

1.3 ENTRE OS VALORES DA AUTONOMIA DOS ENTES POLÍTICOS E DA UNIDADE NACIONAL

Se a Federação é um modo de repartição do poder político dentro de um determinado território, institucionalizado normativamente, de acordo com a incidência de certos valores sobre a realidade fática¹⁷⁵, é de se indagar quais são esses valores: afinal, por que se instaurou um Estado federal, e não um Estado unitário? Quais as finalidades que uma determinada comunidade, organizada politicamente, pretende atingir com essa modelagem estatal?

Há quem afirme que o federalismo¹⁷⁶, entendido como conceito ou ideia trabalhada pela Ciência Política e pela Teoria Geral do Estado, seja resultado de um “ideal associativo humano” e surja “com a própria pessoa”¹⁷⁷; ou mesmo se confunda com a expansão da liberdade individual associando-a com o surgimento de um poder regional em face do central: o poder

último Autor esclarece que lhes falta o poder jurisdicional, que decide a validade em última instância das regras jurídicas postas pelo ente federativo. A autonomia política estaria, portanto, mitigada (QUINTILIANO, Leonardo David. **Autonomia federativa**: delimitação no direito constitucional brasileiro. 2012. Tese (Doutorado em Direito do Estado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. p. 110).

¹⁷⁴ A Federação pode ser formada por entes homogêneos, como são as federações dos Estados Unidos, da Argentina, para ficar apenas nesses exemplos; ou por entes heterogêneos, como a Brasileira e a Belga, segundo observa Raul Machado Horta, que apresentam outros entes além dos Estados-membros (HORTA, Raul Machado. **Direito constitucional**. 4. ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p. 451-2).

¹⁷⁵ REVERBEL, Carlos Eduardo Didier. **O federalismo numa visão tridimensional**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 13-21.

¹⁷⁶ Adotamos aqui a terminologia proposta por Leonardo Quintiliano, em sua tese de doutoramento apresentada à Universidade do Estado de São Paulo, do seguinte modo: (i) *Federalismo* corresponde à ideologia política federativa, a qual pode se realizar institucionalmente de várias maneiras, desde a descentralização territorial simples ao um estado composto; (ii) *Estado Federal* como o estado que se organiza de forma federal por agregação; (iii) *Estado federalizado* que se tornam federação por imputação jurídica ou institucionalização (federalização); (iv) *federação* como o “processo de associação de Estados com o intuito de constituírem um Estado federativo” (QUINTILIANO, Leonardo David. **Autonomia federativa**: delimitação no direito constitucional brasileiro. 2012. Tese (Doutorado em Direito do Estado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. p. 44-5).

¹⁷⁷ REVERBEL, Carlos Eduardo Didier. **O federalismo numa visão tridimensional**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 13-21.

local consistiria num limite à concentração de poderes, que é uma ameaça à liberdade¹⁷⁸⁻¹⁷⁹⁻¹⁸⁰⁻¹⁸¹⁻¹⁸²⁻¹⁸³. Recentemente, o federalismo vem sendo apontado como uma solução política que respeita o pluralismo, pois possibilita que identidades culturais diversas, marcadas inclusive pela diferença linguística¹⁸⁴⁻¹⁸⁵, convivam debaixo de um mesmo Estado, convergindo essa forma de estado ao princípio democrático¹⁸⁶.

Para o objeto da pesquisa, porém, ressaltamos dois valores (significações) do federalismo: o da autonomia dos entes federativos ou dos governos locais e o da unidade nacional, os quais, como é comum no mundo estimativas, se algumas vezes coexistem e se imbricam, noutras parecem estar em desabrido contraste.

Quanto à autonomia dos entes periféricos, sabemos que mesmo antes da proclamação da República, os governos locais a reclamavam e sua falta foi a causa de conflitos durante o Império¹⁸⁷⁻¹⁸⁸⁻¹⁸⁹. Mas o que significa autonomia? Assim como sucede com outras palavras que

¹⁷⁸ CASTRO, José Nilo de. O poder regional: autonomia municipal e constituinte. *Revista de Informação Legislativa*, v. 22, n. 88, p. 129-138, out./dez/ 1985. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/181653/000420295.pdf?sequence=3>>. Acesso em: 3 jun. 2018.

¹⁷⁹ “As nascentes da tese federativa na Idade Moderna”, diz Paulo Bonavides, “se acham em íntima conexão com o princípio da liberdade no Estado pós-medieval. O modelo, desde as origens, se contrapõe à forma absolutista e férrea do Estado unitário, monárquico, centralizador, despótico” (BONAVIDES, Paulo. O caminho para o federalismo das regiões. *Revista de Informação Legislativa*, v. 17, n. 65, p. 116-126, jan./mar. 1980. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/181197>>. Acesso em: 4 jun. 2018).

¹⁸⁰ “[...] [A] Federação nada mais é do que a transplantação para o plano geográfico da tripartição de poderes no plano horizontal, de Montesquieu. Portanto, ela serve ao mesmo princípio de que o poder repartido é mais difícil de ser arbitrário” (BASTOS, Celso Ribeiro; PROGRAMA NACIONAL DE DESBUROCRATIZAÇÃO (BRASIL) (EDT). *A federação no Brasil*. Brasília: Programa Nacional de Desburocratização, São Paulo: Instituto dos Advogados de São Paulo, 1985. p. 4.)

¹⁸¹ “[...] A democracia, como se sabe, implica, dentre outras coisas, o reconhecimento da descentralização entre os poderes (horizontal), mas também entre os níveis de poder (vertical). O federalismo entra exatamente aqui, neste último ponto, possibilitando a distribuição do poder entre diversas camadas de poder.” (TAVARES, André Ramos. *Curso de direito constitucional*. 16. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 884).

¹⁸² “Mais modernamente se tem acrescido ao federalismo a função de garantia da democracia participativa, com sua multiplicação de círculos de decisões políticas em que o cidadão fica mais próximo do poder” (ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. *Competências na Constituição de 1988*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 30).

¹⁸³ [...] o federalismo reforça o princípio da divisão dos poderes constituídos, ao complementar a divisão vertical dos mesmos (legislativo, executivo e judicial) com uma segunda divisão, desta vez em sentido horizontal, entre as distintas instâncias territoriais e na configuração da própria sociedade. [...]” (TAJADURA, Javier; BÁRCENA, Josu de Miguel. Estudio preliminar. El federalismo em la era de la globalización. In: _____; _____ (eds.). *Federalismos del siglo XXI*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014. p. 59).

¹⁸⁴ BARATA, Mario Simões. *Formas de federalismo e o Tratado de Lisboa*: confederação, federação e integração europeia. Coimbra: Edições Almedina S.A. (teses de doutoramento), 2016. p. 90.

¹⁸⁵ ANDERSON, George. *Una introducción al federalismo*. Trad. Isabel Vericat y Celorio Morayta. Madrid: Marcial Pons, 2008. p. 37-8.

¹⁸⁶ FREITAS MARTINS, Ricardo Marcondes. As normas gerais de direito urbanístico. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 239, p. 66-88, jan. 2005. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/43857/44716>>. Acesso em: 28 Nov. 2018.

¹⁸⁷ A exemplo do movimento republicano sul-rio-grandense, o qual chegou a proclamar a República de Piratini: “A ideia federalista era um arranjo institucional que permitia às províncias cuidarem dos seus «negócios internos» está na raiz do movimento republicado que eclodiu na província do Rio Grande do Sul” e “No ideal de uma república federativa riograndense estava a capacidade do governo em aumentar os impostos sobre os produtos do Prata [...]. Nesse sentido, podemos assinalar a presença da idéia de que a federação envolveria a autonomia das províncias em gerirem seus assuntos internos, entre os quais estava o tema do controle sobre os impostos” (COSER, Vio. *Federalismo. Ler História*, v. 55, a. 2008, p. 65-81. Disponível em: <<https://journals.openedition.org/lerhistoria/2218#text>>. Acesso em: 3 jun. 2018.

¹⁸⁸ Tavares Bastos escreveu em 1870: “Não será tempo de rever as leis e os decretos parasitas que amputaram a reforma de 1834, renovando a centralização contra a qual se insurgiram as províncias? Será justo que nenhum kilometro de caminho de ferro se possa construir na mais remota parte do império, sem que o autorise, sem que o embarece, o demore ou o condemne o governo da capital? Será razoável que o Pará, ha mais de 14 annos, solicite uma ponte para a alfandega; Pernambuco, desde 1835, a construcção do seu porto; e o Rio-Grande do Sul, desde a independencia, um abrigo na costa?” (BASTOS, Aureliano Cândido Tavares. *A provincia*: estudo sobre a descentralização do Brazil. Rio de Janeiro: B.L. Garnier, 1870. p. 22. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/220526>>. Acesso em: 3 jun. 2018).

¹⁸⁹ O ideal federativo precedeu a proclamação da independência, como se verifica nos objetivos das revoluções do período colonial, como a Inconfidência Mineira, Inconfidência Baiana (Revolução dos Alfaiates) e a Revolta Pernambucana de 1817, que chegou ao poder instituindo uma república com duração de 74 dias (SOUZA, Moacyr Benedicto de. O ideal federalista nas revoluções brasileiras. *Revista de Informação Legislativa*, v. 23, n. 90, p. 35-52, abr./mar. 1986. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/181717>>. Acesso em: 3 jun. 2018).

designam realidades culturais, autonomia é termo polissêmico¹⁹⁰. Empregada no contexto jurídico, significa “o poder que alguém dispõe de se dar as próprias normas jurídicas”¹⁹¹, isto é, “o poder de autonormação jurídica”¹⁹².

Porém, dizer que autonomia jurídica significa o poder de autonormação fica apenas a meio caminho. A autonomia com a qual ora nos ocupamos é a dos entes federativos ou, para dizermos por uma outra expressão, é a *autonomia federativa*.

Raul Machado Horta, depois de arrolar dezenas de definições de politicólogos, insiste nesse aspecto jurídico da autonomia federativa, como “a revelação de capacidade para expedir as normas que organizam, preenchem e desenvolvem o ordenamento jurídico dos entes públicos”¹⁹³. Em sentido semelhante, Leonardo Quintiliano, em tese de doutoramento defendida perante a Universidade de São Paulo, formulou a seguinte definição

[...] a autonomia federativa é o poder político coercitivo constituído de criar uma ordem jurídica, constituindo as competências mínimas necessárias para a autodeterminação da sociedade por ela regida, no exercício das quais atua como Estado¹⁹⁴.

Numa outra passagem, acrescenta

[...] A *autonomia* envolve um conjunto de competências constituídas, inclusive a própria competência constituinte. Todavia, a *autonomia* é espécie de poder estatal, que, se informar a *estatalidade*, constituirá espécie de poder político coercitivo, a par da *soberania*. Seu condicionamento ou limitação pelo poder soberano não lhe retira este caráter, pois, dentro de tais limites, conserva o poder autônomo o *potencial* de decidir imperativamente na órbita de sua ordem jurídica.

Autonomia é, portanto, uma forma de poder constituído-constituente. É constituído, porquanto sua existência é precedida de um ato decorrente do poder soberano que o prevê, que o origina, que o reconhece. Mas é também constituinte, pois a coletividade em que se insere o Estado federado, tal como o Estado federativo, pode constituir sua ordem jurídica. Ao se constituir, o ente autônomo exerce ao mesmo tempo uma competência e um poder. Exerce uma competência, pois a Constituição do ente soberano a si atribuiu a *competência* constituinte, que é uma forma constituída de poder. Pode-se, portanto, dizer que, ao exercer o poder constituinte, o ente autônomo exerce uma competência constituída; mas o resultado que daí decorre é produto de um poder, não de uma competência. Ao exercer, porém, a competência constituinte, exerce uma forma de poder. Por isso, pode-se dizer que a *autonomia* é, ao mesmo tempo, um *poder*, uma *competência* e uma *função*.¹⁹⁵

¹⁹⁰ NABAIS, José Casalta. Autonomia local (Alguns aspectos gerais). **Estudos sobre autonomias territoriais, institucionais e cívicas**. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2010. p. 23-102.

¹⁹¹ NABAIS, José Casalta. Autonomia local (Alguns aspectos gerais). **Estudos sobre autonomias territoriais, institucionais e cívicas**. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2010. p. 23-102.

¹⁹² NABAIS, José Casalta. Autonomia local (Alguns aspectos gerais). **Estudos sobre autonomias territoriais, institucionais e cívicas**. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2010. p. 23-102.

¹⁹³ HORTA, Raul Machado. **Direito constitucional**. 4. ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p. 363.

¹⁹⁴ QUINTILIANO, Leonardo David. **Autonomia federativa: delimitação no direito constitucional brasileiro**. 2012. Tese (Doutorado em Direito do Estado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. p. 28.

¹⁹⁵ QUINTILIANO, Leonardo David. **Autonomia federativa: delimitação no direito constitucional brasileiro**. 2012. Tese (Doutorado em Direito do Estado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. p. 85.

Abstraídas aqui as discussões propostas por esse último autor, por escapar ao corte epistemológico imposto ao trabalho, o fato é que autonomia federativa resultou de uma opção do Constituinte de 1987-1988, no sentido de dirigir as estruturas normativas para a descentralização das competências (da União para os Entes federativos), a qual tem sido *o meio* para promoção do *fim* colimado (assegurar autonomia aos entes federados)¹⁹⁶, sem, nada obstante, *enfraquecer os poderes centrais*, o que se mostraria incompatível, não só com a tendência centralizadora (em certas matérias) que marca a história da estrutura federal brasileira, senão também com as necessidades impostas aos Estados nacionais contemporâneos, especialmente voltadas a alcançar o bem-estar social.¹⁹⁷

Esse valor da autonomia dos entes constituintes do Estado federal faz parte da “identidade axiológica”¹⁹⁸ da Constituição de 1988, *condicionando a interpretação dos seus enunciados*, especialmente aqueles que dizem respeito aos mecanismos federativos, a começar pela repartição das competências¹⁹⁹. Assim é que uma interpretação das regras de divisão de competência que conduza, por exemplo, à excessiva centralização dos poderes na União, viola essa “identidade axiológica”²⁰⁰.

Por outro lado, não podemos olvidar o valor da unidade nacional num Estado federal, que, no caso brasileiro, é anterior ao arranjo federativo. A experiência constitucional brasileira, como mostra Miguel Reale²⁰¹, é marcada por uma *tendência compositiva* entre *concentração e dispersão do poder*; quando, porém, as pretensões de excessiva autonomia dos entes periféricos

¹⁹⁶ Fernanda Almeida registra que esse desiderato, de reestruturar a federação brasileira, para alcançar o valor da autonomia dos entes periféricos, se constata pela atenção dada ao tema da repartição das competências, a que ficou encarregada três subcomissões (da União, Distrito Federal e Territórios; dos Estados; e dos Municípios e Regiões), vinculadas à Comissão de Organização do Estado. “Os relatórios que acompanham os respectivos anteprojetos demonstram claramente a posição dos membros dessas Subcomissões, favorável à modificação da estrutura federativa no sentido de uma descentralização maior que levasse à recuperação das autonomias periféricas” (ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. **Competências na Constituição de 1988**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 49)

¹⁹⁷ Como observava Afonso Arinos, escrevendo ainda sob regime constitucional anterior: “[...] Com efeito, o que se observa, quase que invariavelmente, nos Estados federais, a começar pelos Estados Unidos, é a invasão irreversível dos poderes da União em áreas anteriormente reservadas à competência dos Estados-membros. Esta centralização progressiva do poder político da União é observável nos mais variados tipos de Estados federais, como a União Soviética, a Suíça, o Brasil ou os Estados Unidos. Ela obedece a várias causas, que preponderam diferentemente, conforme o país, mas todas se originam de um fenômeno geral, que é o considerável aumento, em número e importância, das tarefas conferidas ao Estado moderno [...]” (FRANCO, Afonso Arinos de Melo. **Curso de direito constitucional brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro, 2019. p. 143). A propósito desse fenômeno de centralização vivido nos estados sob a forma federal, Karl Loewenstein cita o caso dos Estados Unidos como verdadeira “mutação constitucional”, falando mesmo em erosão da estrutura jurídico-constitucional do federalismo por intermédio das “subvenções federais aos Estados”, convertidos esses últimos, acrescenta o autor, em “pensionistas da Federação”: é que os Estados, para receber as subvenções, acabam abrindo mão de sua autonomia ao ter que cumprir medidas determinadas pela União (LOEWENSTEIN, Karl. **Teoría de la Constitución**. Traducción Alfredo Gallego Anabitarte. 2. ed. Barcelona: Editorial Planeta S.A., 2018. p. 168 e p. 364).

¹⁹⁸ OTERO, Paulo M. C. da Cunha. **Direito constitucional português: identidade constitucional**. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2010. v. I. p. 21-3.

¹⁹⁹ Raul Machado Horta adverte sobre a “interpretação unitária” da Constituição: “[...] O intérprete desatento aos valores e às regras que comandam o funcionamento do sistema federal transformaria a pluralidade constitucional do Estado Federal no ordenamento constitucional unificado do Estado Unitário” HORTA, Raul Machado. **Direito constitucional**. 4. ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p. 206-7).

²⁰⁰ Um dos efeitos produzidos ou, melhor dizendo, revelados pela “identidade axiológica” da Constituição é o de estabelecer “um dever positivo de agir” em conformidade com o que dela decorre: “[...] os aplicadores da Constituição têm de, no respeito pelas respectivas regras de competência, praticar todos os actos e tomar todas as providências no sentido de implementar, promover e garantir os valores em causa;” (OTERO, Paulo M. C. da Cunha. **Direito constitucional português: identidade constitucional**. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2010. v. I. p. 23-4).

²⁰¹ REALE, Miguel. Momentos decisivos do constitucionalismo brasileiro. **Revista de Informação Legislativa**, v. 20, n. 77, p. 57-68, jan./mar. 1983. Disponível em <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/181404>>. Acesso em: 18 dez. 2018.

– com o concomitante enfraquecimento dos poderes centrais – puseram em risco a ordem constitucional, com a possibilidade de ruptura do conjunto, prevaleceu a unidade nacional.²⁰²

Uma das manifestações dessa unidade nacional brasileira é o direito.

Miguel Reale²⁰³, a propósito dessa temática, comparando o federalismo brasileiro com o estadunidense, lembrava que neste último a federação surgiu sem afetar as estruturas jurídicas existentes nos estados, a exemplo dos direitos civil, mercantil e penal; no Brasil, ao contrário²⁰⁴, “as disposições jurídicas infra-constitucionais continuaram sendo as mesmas em todo o País, ou seja, as que havíamos herdado de Portugal, permanecendo em pleno vigor o Código filipino e demais estatuições legislativas do Império”, e logo em seguida acrescenta, “[n]osso federalismo não foi, pois, integral, mas limitado ao plano político-constitucional”.

Nota ainda o indigitado jusfilósofo²⁰⁵ que, embora o regime republicano houvesse sido implantado de repente, não deixa de “causar perplexidade a rapidez com que foram disciplinadas as estruturas jurídico-políticas da Nação”, o que só se tornou possível graças a existência de “uma *consciência nacional*”, que, ainda na esteira de Reale, é “um dos legados memoráveis do regime monárquico e de seus grandes líderes”. Escreve de seguida:

Essa distinção histórica importa em conseqüências de vulto que não podem ser esquecidas. É que a federação norte-americana surgiu de um entendimento entre entidades políticas já constituídas, com seus quadros jurídico-políticos delineados de maneira independente, enquanto que no Brasil ocorria o processo inverso, mantendo-se a unidade do Direito não constitucional.²⁰⁶

²⁰² É conhecido, a esse propósito, o discurso proferido por Ruy Barbosa na Assembleia Constituinte de 1890-1891: “[...] não somos uma federação de povos até hontem separados, e reunidos de hontem para hoje. Pelo contrario, é da União que partimos. Na União nascêmos. Na União se geraram e fecharam os olhos nossos paes. Na União ainda não cessamos de estar. Para que a União seja a herança de nossa descendencia, todos os sacrificios serão poucos. A União é, talvez, o unico beneficio sem mescla, que a monarchia nos assegurou. E um dos mais terriveis argumentos, que a monarchia ameaçava viu surgir contra si, foi o de que o seu espirito centralizador tendia a dissolver a União pela reacção crescente dos descontentamentos locaes. Para não descer abaixo do Imperio, a Republica, a Federação, necessita de começar mostrando-se capaz de preservar a União pelo menos tão bem quanto elle. Quando, sob as ultimas trevas do regimen extincto, começou a alvorecer entre nós a aspiração federalista, o mais poderoso espantallo agitado pela realiza contra ella era a desintegração da patria, a dissolução da nossa nacionalidade pelo genio separatismo inherente, segundo os seus inimigos, á forma federativa. Esse receio foi o grande embaraço, que obistou por logo tempo o bom exito das esperanças republicanas; e, si hoje o rumo de nossos primeiros passos não desvanecer essas apprehensões, si as primeiras medidas adoptadas pelo Congresso não demonstrarem que o mais firme dos nossos propositos é manter inteira, incolume, indivisivel, sob um forte governo nacional, a grande patria brasileira, então a republica terá sido a mais dolorosa de todas as decepções para os amigos do paiz”, e mais à frente, “[...] em certas reivindicações de federalismo, que vejo encapellarem-se aqui contra projecto eminentemente federalista de Constituição que vos submettemos, há exaggerações singulares e perniciosas, que cumpre cercear, a bem exactamente do principio federativo. Nas crises de transformações social ou politica a corrente dominante propende sempre, pela natureza das cousas, a exceder o limite da razão, e exerce sobre os espiritos uma ascendencia intolerante, exclusivista, radical. Nesse senhorio que a aspiração descentralizadora assumiu agora sobre os animos entre nós, começa a se revelar uma superexcitação morbida, que nos turva a lucidez do senso politico, na apreciação dos assumptos directa ou indirectamente relacionados com essa idéa. Grassa por ahi, senhores, um appetite desordenado e doentio de federalismo, cuja expansão sem correctivo seria a perversão e a ruina da reforma federal”, para depois acrescentar, “Eu era, senhores, federalista, antes de ser republicano. Não me fiz epublicano, sinão quando a evidencia irrefragavel dos acontecimentos me convenceu de que a monarchia se encrustrara irreductivelmente na resistencia á federação. [...]. Já não ha sinão federalistas. Já os federalistas antigos se veem desbancados e corridos pelo fanatismo dos conversos. Já muitas vezes os mais intransigentes no serviço do principio triumphante são os que hontem embaraçavam as pretensões mais modicas da reforma federativa. Federação tornou-se moda, enthusiasmo, cegueira, palavra magica, a cuja simples invocação tudo ha de ceder, ainda que a invoquem mal, fóra de proposito e em prejuizo da federação mesma”, para arrematar alfim “Hotem, de federação, não tinhamos nada. Hoje, não ha federação, que nos baste” (BARBOSA, Ruy. **Discurso proferido no Congresso Nacional na sessão de 16 de dezembro de 1890**. Brazil: Imprensa Nacional, 1981. p. 12-9. Disponível em <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/185626>>. Acesso em: 18 dez. 2018).

²⁰³ REALE, Miguel. **Política e direito**. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 21-3.

²⁰⁴ O art. 83 da Constituição de 1891 previu, como lembra Ivo Dantas, que “continuam em vigor, enquanto não revofadas, as leis do antigo regime, no que explicita ou implicitamente não for contrário ao sistema de governo fímado pela Constituição e aos principios nela consagrados” (DANTAS, Ivo. **Instituições de direito constitucional brasileiro**. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2014. p. 356).

²⁰⁵ REALE, Miguel. **Política e direito**. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 21-3.

²⁰⁶ REALE, Miguel. **Política e direito**. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 21-3.

Reale²⁰⁷ prossegue afirmando

Pense-se no que representou para nós a preservação nacional de nosso Direito Privado, vigendo, sem oposições locais, entre outros, o Código Comercial de 1850, numa experiência jurídica unitária e tradicional, ficando o federalismo adstrito aos problemas da cidadania e do regime político. [...]

No âmbito do direito tributário, essa unidade, com a centralização legislativa, veio se construindo com a edificação do Sistema Tributário Nacional, no qual desempenha papel relevante as normas gerais, as quais remontam à Constituição de 1946, sobre o que diremos algo mais a seguir, mencionadas desde já apenas para fins de clareza da exposição.

Fruto de um processo decisório, assentado em fatores histórico-culturais, resultado de uma opção centralizadora do *Poder* mas que encontrou ressonância na tendência brasileira à unidade, já hoje, em qualquer parte do território nacional, o exercício do poder tributário – ao menos na “*potestade legislativa*” – se submete a idêntico disciplinamento normativo, de maneira que conceitos como os de fato gerador, obrigação tributária, crédito tributário e suas hipóteses de extinção, modalidades ou técnicas de lançamentos etc. são os mesmos nas três esferas de governo, “evitando o caos e desarmonia”²⁰⁸.

Assiste razão a Sacha Calmon Navarro Coêlho²⁰⁹ quando afirma: “[s]obre os prolegômenos doutrinários do federalismo postulatório da *autonomia das pessoas políticas* prevaleceu a *praticidade do Direito*, condição indeclinável de sua *aplicabilidade à vida*”, para aduzir mais à frente, “o federalismo brasileiro, como talhado na Constituição de 1988, é *normativamente centralizado, financeiramente repartido e administrativamente descentralizado*”.

Assim, entre o valor da autonomia política dos entes constituintes e o da unidade nacional, teria tendido o Constituinte de 1988 para esse último, o que se verifica no centralismo legislativo, ao menos em matéria tributária, eis o significado da “tese do federalismo concentracionário legiferante”, perfilhada por Sacha Calmon Navarro Coêlho²¹⁰.

No fundo, o que verificamos no âmbito do direito tributário, como em outros tantos aspectos do direito brasileiro, é aquela *tendência compositiva*, segundo a ótica realiana, entre *concentração e dispersão do poder* referida acima, desempenhando papel fundamental as normas gerais, as quais, a um só tempo, asseguram *certa unidade* do direito e a *autonomia* das pessoas políticas.

²⁰⁷ REALE, Miguel. *Política e direito*. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 21-3.

²⁰⁸ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *O controle de constitucionalidade das leis e o poder de tributar na CF/1988*. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 262.

²⁰⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *O controle de constitucionalidade das leis e o poder de tributar na CF/1988*. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 262-3.

²¹⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *O controle de constitucionalidade das leis e o poder de tributar na CF/1988*. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 265.

1.4 AUTONOMIA CONSTITUCIONAL DOS ENTES FEDERATIVOS

A autonomia constitucional dos entes federativos se manifesta na capacidade de autogoverno, autolegislação, autoadministração²¹¹⁻²¹², mas também na de gerar receitas e despesas²¹³, chamada “autonomia financeira”²¹⁴, na qual se inclui o poder impositivo (de instituir tributos).²¹⁵

Esses poderes estão delineados desde a Constituição da República²¹⁶, por intermédio das chamadas “normas centrais”²¹⁷, na tipologia adotada por Raul Machado Horta, fundado em Kelsen²¹⁸: no entendimento de Horta, essas normas consistem num segmento da Constituição vinculado diretamente à organização da estrutura federal de Estado, “com a missão de manter e preservar a homogeneidade dentro da pluralidade”²¹⁹ dos entes constituintes (da federação).

É a Constituição que determina desde logo a conformação dos poderes dos entes federativos (“*regras de preordenação institucional*”²²⁰), quando, por exemplo, estabelece que o poder legislativo estadual é unicameral (o órgão é a Assembleia Legislativa), fixando inclusive o número de seus membros (art. 27). A autonomia constitucional, como afirmado, coexiste com a necessidade de certa homogeneidade numa Federação²²¹, o que nada mais é do

²¹¹ André Ramos Tavares entende que o poder de legislação está incluído no de auto-organização (TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**. 16. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 875).

²¹² ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. **Competências na Constituição de 1988**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 11.

²¹³ Mário Simões Barata refere, fundado em Ronald Watts, politicólogo canadense, a importância, numa Federação, da distribuição dos recursos financeiros, consignando que tais recursos “[...]aumentam ou diminuem a capacidade que os governos têm para exercer as responsabilidades legislativas e executivas que lhe são atribuídas pela constituição”, lembrando ainda que “os poderes de cobrar impostos e de realizar despesas constituem um importante meio ou instrumento para influenciar e regular a economia” (BARATA, Mário Simões. **Formas de federalismo e o Tratado de Lisboa**. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2016. p. 141).

²¹⁴ Como recorda Reinhold Zippelius, ao estudar a organização financeira do Estado federal, na divisão “da capacidade política de acção no Estado federal, a questão das finanças é o *nervus rerum* (o nervo das coisas). [...]” (ZIPPELIUS, Reinhold. **Teoria geral do estado (Ciência Política)**. Tradução António Francisco de Sousa, António Franco. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 584).

²¹⁵ Trata-se da chamada “discriminação constitucional das rendas tributárias, com a repartição da competência tributária e da distribuição da receita tributária”(VELLOSO, Carlos. Estado Federal e Estados Federados na Constituição de 1988: do equilíbrio federativo. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 187, p. 1-36, jan. 1992. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/44969/47900>>. Acesso em: 19 Mai. 2018).

²¹⁶ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Comentários à Constituição brasileira de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1990. v. 1. p. 200.

²¹⁷ HORTA, Raul Machado. Normas centrais da Constituição Federal. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, v. 22, n. 1, p. 19-27, jan./mar. 1997. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/267>>. Acesso em: 3 jun. 2018.

²¹⁸ Souto Maior Borges também propõe essa orientação metodológica para o estudo da distinção das chamadas leis nacionais e leis federais. Depois de considerar que esse estudo ainda se acha por ser feito, utiliza a tipologia de Kelsen para afirmar “Na federação brasileira, cumpre distinguir, consoante a formulação kelseniana, entre três ordens jurídicas distintas: a) a global e as parciais; b) central e c) periféricas, correspondendo respectivamente à (a) ordem nacional (do Estado federal); (b) simplesmente federal (da União) e (c) estadual (dos Estados). Conseqüentemente, no Brasil, a lei federal é expressão de uma ordem jurídica *parcial central* (a comunidade jurídica constituída pelas leis federais, de competência da União)” (BORGES, José Souto Maior. **Lei complementar tributária**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, EDUC, 1975. p. 63-6). Notamos, dessa passagem, que o tributarista não menciona a ordem jurídica municipal ou (dos Municípios), ao lado da União (simplesmente federal) ou da nacional (do Estado federal), muito embora o indigitado Autor se refira na mesma obra ao princípio implícito da isonomia das pessoas políticas, mencionando expressamente os Municípios.

²¹⁹ HORTA, Raul Machado. **Direito constitucional**. 4. ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p. 284.

²²⁰ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Comentários à Constituição brasileira de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1990. v. 1. p. 203.

²²¹ “A autonomia constitucional dos Estados individuais está limitada pelas exigências de homogeneidade da Federação. Homogeneidade é, sobretudo para regulamentos jurídicos e normatizações, um requisito fático necessário a todo Estado federal [...]”, e mais à frente, “[...] No decorrer do desenvolvimento dos Estados federais, revelam-se necessidades por soluções uniformes no âmbito das competências dos Estados-membros. Motivos são o desejo por unidade do Direito também em questões dos Estados-membros, a busca por tratamento homogêneo dos cidadãos, para além das fronteiras dos Estados-membros, para equiparação de vida ou para a produção de condições de vida equivalentes.”

que aquela tendência compositiva mencionada na seção anterior entre os valores da autonomia e da unidade nacional.

De qualquer modo, a Constituição dos Estados ou a Lei Orgânica dos Municípios não precisa ser ratificada pelo órgão central, o que decorre da autonomia e do poder de auto-organização correspondente²²²⁻²²³. Além desse aspecto, as populações dos entes federativos elegem seus próprios governantes, governador ou prefeito, conforme o caso, não sendo designados pela autoridade central.²²⁴

A administração dos entes é levada a efeito por corpo próprio de servidores, que entretêm vínculo diretamente com o ente federativo, prestando por seu intermédio os serviços públicos às populações situadas nos respectivos territórios²²⁵, sem subordinação hierárquica ao ente central da federação.

Há ainda a capacidade de autolegislação como manifestação dessa autonomia. Os entes federados editam suas próprias “*normas jurídicas legais*”, de acordo com os espaços delimitados na Constituição, corolário fundamental da autonomia jurídica:

De fato, é na capacidade de estabelecer as leis que vão reger as suas próprias atividades, sem subordinação hierárquica e sem a intromissão das demais esferas de poder, que se traduz fundamentalmente a autonomia de cada uma dessas esferas. Autogovernar-se não significa outra coisa senão ditar-se as próprias regras.²²⁶

Dado o corte epistemológico que impusemos à pesquisa, não vamos ingressar aqui nas discussões com as quais se ocupam longamente a Teoria Geral do Direito, a Teoria do Estado e a Ciência e a Filosofia Políticas, nomeadamente sobre o conteúdo e alcance da expressão “lei”. Basta-nos para os fins presentes dizermos que consideramos “lei” a fonte primordial de revelação do direito brasileiro, resultado do “*processo legislativo*”²²⁷⁻²²⁸, o qual está previsto

(STARCK, Christian. Princípios do federalismo e o Brasil. In: MENDES, Gilmar Ferreira; MUDROVITSCH, Rodrigo de Bittencourt (coord.). **Assembleia nacional constituinte de 1987-1988**: análise crítica. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 179-209).

²²² Poder de auto-organização dos estados está previsto no art. 25 da Constituição de 1988: “Os Estados organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem, observados os princípios desta Constituição”.

²²³ “[...] Desfrutam os Estados-membros, isto sim, de autonomia, ou seja, capacidade de autodeterminação dentro do círculo de competências traçado pelo poder soberano, que lhes garante auto-organização, autogoverno, autolegislação e autoadministração, exercitáveis sem subordinação hierárquica dos Poderes estaduais aos Poderes da União” (ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. **Competências na Constituição de 1988**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 11).

²²⁴ CLÈVE, Clèmerson Merlin; PEIXOTO, Marcela Moraes. O Estado brasileiro: algumas linhas sobre a divisão de poderes na federação brasileira à luz da Constituição de 1988. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, a. 26, n. 104, p. 21-42, out./dez. 1989. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/181963/000447794.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 31 mai. 2018.

²²⁵ Mesmo aqui, a Constituição de 1988 estabelece “*regras de subordinação normativa*”, ou seja, regras que “predefinem o conteúdo da legislação” a ser editada pelos entes federados, de que são exemplo o art. 37 (que rege a Atuação da Administração Pública) e o art. 39 (disciplina o regime jurídico dos servidores públicos) (FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Comentários à Constituição brasileira de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1990. v. 1. p. 203).

²²⁶ ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. **Competências na Constituição de 1988**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 81.

²²⁷ REALE, Miguel. **Fontes e modelos do direito**: para um novo paradigma hermenêutico. São Paulo: Saraiva, 1994. p. 18-19 e 66-8.

²²⁸ “[...] [A] rigor, a fonte legal é o processo legislativo” (REALE, Miguel. **Lições preliminares do direito**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 162-5).

entre os artigos 59 e 69 da Constituição de 1988 em relação à União, cujas “*reglas básicas*”, nada obstante, “*são de observância obrigatória pelos Estados-membros e Municípios*”²²⁹.

Observemos, desde logo, que, no plano teórico e prático, a competência legislativa atribuída privativamente a um determinado ente federativo nem sempre vem acompanhada da correlativa competência material ou de execução. Assim a competência legislativa pode ser reservada ao ente central, mas a competência material ou de execução correspondente pode ser conferida aos estados-membros.²³⁰

Sobre a distinção entre a “responsabilidades legislativas e executivas”, Mário Simões Barata, com fulcro no politicólogo canadense Ronald Watts, afirma existirem dois modelos básicos de atribuição dessas responsabilidades: o primeiro é o que se verifica nos Estados Unidos, Canadá e Austrália, em que “cada nível de governo foi dotado de responsabilidades executivas nos domínios onde têm poderes legislativos”; o outro, notado em países como Suíça, Alemanha²³¹ e Áustria, em que responsabilidade administrativa é amiúde não coincidente com o poder de legislar, “na medida em que a administração de uma parte significativa da legislação federal é atribuída às unidades constituintes da federação”²³².

Esse aspecto da autonomia dos entes constituintes da federação – o de editar suas próprias leis –, por sua importância para a pesquisa ora desenvolvida e por exigir o desdobramento em inúmeras questões subjacentes, será objeto de um capítulo específico, que vem a seguir.

²²⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2731/ES. Relator: Ministro Carlos Velloso. **Pesquisa de jurisprudência**, Acórdãos, 20 de março de 2003. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266906>>. Acesso em: 15 dez. 2018.

²³⁰ “[...] [É] óbvio que nem sempre o fato de se deferir privativamente à União a competência legislativa significa que só ela possa exercer a competência material correspondente. Em muitas hipóteses, cabe ao poder central editar a lei que disciplinará o exercício de atividades pelas demais unidades de Federação e pelos particulares em geral. É o que ocorre com a competência da União para legislar sobre Direito Civil, Comercial, Penal, Processual, Eleitoral, Agrário, Marítimo, Aeronáutico, Espacial e do Trabalho (art. 22, inciso I); desapropriação (inciso II); sistemas de consórcios e sorteios (inciso XX); propaganda comercial (inciso XXIX)” (ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. **Competências na Constituição de 1988**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 82).

²³¹ A propósito, o federalismo alemão é caracterizado comumente de “federalismo de execução” devido ao fato de que cabe aos *Länder* (os Estados-membros) a responsabilidade pela execução do direito federal em vários casos. Sobre o papel preponderante da função administrativa dos *Länder* e o papel de supervisão da federação sobre a execução do direito federal, conferir *GIL, Antonio Arroyo. El federalismo alemán. In: TAJADURA, Javier; BÁRCENA, Josu de Miguel (eds.). Federalismos del siglo XXI. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014. p. 203-64.*

²³² BARATA, Mário Simões. **Formas de federalismo e o Tratado de Lisboa**. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2016. p. 136.

CAPÍTULO II COMPETÊNCIAS LEGISLATIVAS NA CONSTITUIÇÃO DE 1988 E PROCESSO TRIBUTÁRIO ADMINISTRATIVO

2.1 PANORAMA DA REPARTIÇÃO DE COMPETÊNCIAS PARA LEGISLAR NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

O estado federal se caracteriza pela repartição de competência²³³, que é parcela do poder de decisão²³⁴, de acordo com os termos definidos na Lei Fundamental²³⁵. Entre esses poderes está o de editar normas jurídicas legais pelo Legislativo de cada ente federado (com participação do Poder Executivo, seja por intermédio da iniciativa, seja por meio da sanção), por isso chamada competência de legislação ou legislativa.²³⁶⁻²³⁷

Fala-se comumente num princípio norteador da divisão desses poderes entre as unidades constitutivas, o “princípio da preponderância do interesse”²³⁸⁻²³⁹, de tal maneira que se as matérias dissessem respeito ao interesse nacional, a competência seria da União; se fossem de interesse regional a regulação competiria aos Estados-membros; e, finalmente, assuntos de interesse local caberiam aos Municípios.

Porém, é quase sempre difícil distinguir o interesse preponderante na prática²⁴⁰. Dada essa circunstância, adota-se a técnica da enumeração das competências no texto constitucional,

²³³ Luciano Quintiliano apresenta, em sua tese de doutoramento, uma variada classificação de competências de acordo com os seguintes critérios: (1) quanto à função estatal atuada; (2) quanto ao destinatário; (3) quanto ao compartilhamento; (4) quanto à enunciação; (5) quanto à extensão da matéria; (6) quanto à explicitude; (7) quanto à condicionalidade. Com relação ao primeiro critério (função atuada), ela pode ser constituinte, política ou governamental, sendo esta última subdividida em simples ou complexas; simples quanto apenas uma função estatal específica atua, donde falar em competências legislativas, administrativas e jurisdicionais; competências governamentais complexas, por sua vez, exigem a atuação de mais de uma função, o que se verifica, escreve ele, “com as competências *financeira* e de *formulação de políticas públicas*, que exigem o concurso das funções administrativas e legislativa para sua atuação.” (QUINTILIANO, Leonardo David. **Autonomia federativa**: delimitação no direito constitucional brasileiro. 2012. Tese (Doutorado em Direito do Estado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. p. 85. p. 178).

²³⁴ “Levando a comparação para outro ramo do Direito, diríamos ainda que a competência equivale à capacidade do Direito privado, isto é, ao poder de praticar atos jurídicos. De fato, no caso da organização federativa, atribuir competência à União e aos Estados significa capacitá-los para o exercício dos poderes que a cada um incumbe nos termos da Constituição” (ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. **Competências na Constituição de 1988**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 20).

²³⁵ “A constituição estabelece o marco e os princípios básicos da federação. Uma constituição pode ser importante simbolicamente para fomentar a unidade ou a discórdia em um país” (ANDERSON, George. **Una introducción al federalismo**. Trad. Isabel Vericat y Celorio Morayta. Madrid: Marcial Pons, 2008. p. 77. Tradução livre).

²³⁶ “É oportuno”, diz Pinto Ferreira, “definir com clareza o que se deve entender por competência”, que é, para o indigitado publicista, “a capacidade jurídica de agir em uma esfera determinada” (FERREIRA, Pinto. **Comentários à Constituição brasileira**. São Paulo: Saraiva, 1989. v. 1. p. 491).

²³⁷ “A repartição de competências é considerada como um dos elementos essenciais ao federalismo e sua caracterização efetiva” (TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**. 16. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 904).

²³⁸ TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**. 16. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 904-5; SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual à Constituição**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2006. p. 243-4.

²³⁹ Registramos que além do critério ou princípio da preponderância de interesse, a doutrina menciona o “critério da subsidiariedade”, que os europeus têm desenvolvido no contexto da União Europeia. Segundo esse princípio, “o governo central deve assumir competências apenas quando seja necessário para alcançar um objetivo e quando agrega valor em comparação com aquilo que os governos das unidades constitutivas possam alcançar por si mesmas” (ANDERSON, George. **Una introducción al federalismo**. Trad. Isabel Vericat y Celorio Morayta. Madrid: Marcial Pons, 2008. p. 46. Tradução nossa).

²⁴⁰ SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual à Constituição**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2006. p. 243.

casos em que a própria Constituição presume a predominância do interesse do ente federativo correspondente.²⁴¹

A dogmática jurídica costuma apontar a existência de três formas²⁴² ou tipos de alocação de poderes legislativos numa Federação²⁴³: (i) competência exclusiva ou privativa (repartição horizontal, com atuação separada e independente); (ii) competência concorrente (repartidas verticalmente)²⁴⁴; (iii) competência residual.²⁴⁵

Essa maneira de repartir o poder legislativo se verifica no texto constitucional de 1988 nos seguintes planos²⁴⁶: (i) poderes legislativos exclusivos da União (art. 22, I a XXIX, parágrafo único); (ii) poderes legislativos concorrente da União, dos Estados e do Distrito Federal (art. 24, I a XVI, §§ 1º, 2º, 3º e 4º); (iii) poderes legislativos reservados ou residuais dos Estados (art. 25, §1º, e 125, §§ 1º, 2º, 3º e 4º).²⁴⁷

As competências exclusiva e residual (também chamada reservada) já são da tradição do constitucionalismo pátrio, remontando à primeira constituição federativa²⁴⁸. O destaque tem sido dado entre os que se dedicam a estudar o assunto à técnica da competência concorrente.

²⁴¹ O Supremo Tribunal Federal entende que a Constituição *presumiu, de modo absoluto e a priori, a predominância do interesse de cada ente federativo para o qual se devolveu a competência legislativa quanto às matérias arroladas nos mencionados dispositivos* (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3207/PE. Relator: Ministro Alexandre de Moraes. **Pesquisa de jurisprudência**, Acórdãos, 12 de abril de 2018. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14713515>>. Acesso em: 15 dez. 2018).

²⁴² George Anderson apresenta dois modelos de distribuição de poderes: o dualista e o integrado. O modelo dualista, ou clássico, de federalismo é aquele adotado pela Federação Norte-americana. Já o modelo integrado (ou entrelaçado), que, segundo o autor, é o modelo adotado na Alemanha, “algumas matérias se atribuem exclusivamente a uma ordem de governo (por exemplo, a defesa ao governo federal), porém a maioria das matérias são concorrentes, e nelas o governo central estabelece a legislação quadro que as unidades constitutivas podem complementar (porém não contrariar) com suas legislações próprias”. Prossegue George Anderson dizendo que algumas vezes esse modelo integrado ou entrelaçado também é chamado de “federalismo administrativo”, uma vez que “as principais competências das unidades constitutivas são administrativas” (ANDERSON, George. *Una introducción al federalismo*. Trad. Isabel Vericat y Celorio Morayta. Madrid: Marcial Pons, 2008. p. 42. Tradução nossa).

²⁴³ Nesse sentido, Mário Simões Barata refere, fundado em Ronald Watts (BARATA, Mário Simões. **Formas de federalismo e o Tratado de Lisboa**. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2016. p. 137-9).

²⁴⁴ Manoel Gonçalves Ferreira Filho menciona apenas duas técnicas por meio das quais se efetiva a repartição de competências numa Federação: os modelos do federalismo dualista (repartição horizontal) e do federalismo cooperativo (federalismo vertical). Esclarece que “[a] índole da primeira é a de separar, radicalmente, a competência dos entes federativos, por meio da atribuição a cada um deles de uma ‘área’ própria, consistente em toda u’a ‘matéria’ (do geral ao particular ou específico), a ele privativa, a ele reservada, com exclusão absoluta da participação, no seu exercício, por parte de outro ente. Daí falar-se, a propósito das competências, em competências ‘privativas’ ou ‘reservadas’”; já a segunda consiste em “dividir u’a matéria, em diferentes níveis, entre diversos entes federativos. Assim, u’a matéria é atribuída concorrentemente a entes federativos diversos. Normalmente, isso se dá em níveis diferentes (v. art. 24)” (FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Comentários à Constituição brasileira de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1990. v. 1. p. 155). No mesmo sentido conferir FERREIRA FILHO, Manuel Gonçalves. **Aspectos do direito constitucional contemporâneo**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 183.

²⁴⁵ Luciano Quintiliano ao classificar as competências quanto ao compartilhamento refere a uma “competência simultânea”, ao lado das competências concorrente e privativa. Diz ele “haverá *competência simultânea* quando dois ou mais entes federativos tiverem competência sobre a mesma matéria, em toda a sua extensão”. Já a competência residual (ou remanescente) é classificação quanto à enunciação e se opõe à competência expressa (QUINTILIANO, Leonardo David. **Autonomia federativa: delimitação no direito constitucional brasileiro**. 2012. Tese (Doutorado em Direito do Estado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. p. 180-2).

²⁴⁶ Pinto Ferreira lembra que a doutrina costuma distinguir competência exclusiva da privativa, tendo em conta a impossibilidade (no caso da primeira) ou possibilidade (no caso da segunda) da delegação (FERREIRA, Pinto. **Comentários à Constituição brasileira**. São Paulo: Saraiva, 1989. v. 1. p. 492). Fernanda Almeida emprega, porém, as expressões – competência privativa e exclusiva – indistintamente, no sentido de que são competências próprias deferida a um titular com exclusão dos demais (ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. **Competências na Constituição de 1988**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 64).

²⁴⁷ Trata-se de um esquema simplificador, pois, como lembra André Ramos Tavares, a Constituição também estabeleceu competência exclusiva dos Estados, a qual não se encontra entretanto sistematizada. “Indica-se”, diz o publicista, “como competência enumerada para os Estados-membros: 1º) a criação, incorporação, fusão e desmembramento de Municípios (art. 18, §4º, da CF); 2º) a exploração de gás canalizado (art. 25, §2º, da CCF); 3º) a criação de regiões metropolitanas, aglomerados urbanos e microrregiões (art. 25, §3º, da CF); 4º) iniciativa popular no processo legislativo estadual (art. 27, §4º, da CF); 5º) o controle externo das Câmaras Municipais (art. 31, §1º, CF); 6º) os diversos aspectos do Direito Administrativo e Previdenciário (arts. 27, §2º, 128, § 4º e 5º, 169 e 195 da CF e arts. 24 e 39 do ADCT); 7º) o Direito Tributário (arts. 145, 149 e 155 da CF e art. 41 do ADCT)” (TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**. 16. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 915).

²⁴⁸ ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. **Competências na Constituição de 1988**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 40-1.

Esse mecanismo é empregado para ajustar os desequilíbrios na distribuição de poderes, além de promover as relações intergovernamentais, facilitando a colaboração.²⁴⁹

Precisamos acrescentar a esse esquema os poderes legislativos dos Municípios²⁵⁰, terceiro nível da federação instituído pela Constituição de 1988, a qual lhe conferiu autonomia constitucional, desde a edição de sua Lei Orgânica²⁵¹, até o poder de autolegislação, como se verifica no art. 30: competência legislativa para dispor sobre assuntos de interesse local (inciso I); suplementar a legislação federal e estadual, no que couber (inciso II); bem como para instituir os tributos de sua competência (inciso III)²⁵².

Finalmente, a Constituição de 1988, dando autonomia ao sistema tributário nacional, estabeleceu a competência tributária em título exclusivo do texto constitucional – o Título VI, com a denominação “Da Tributação e do Orçamento”, que compreende os artigos 145 a 169. Embora seja também distribuição de competência, o Constituinte de 1987-1988 optou por realizar essa repartição em título próprio, acentuando “a autonomia formal e material do sistema tributário”²⁵³.

Ressaltemos que a competência tributária em sentido estrito, isto é, aquela de instituir os tributos discriminados rigidamente no texto constitucional²⁵⁴, não será objeto da pesquisa, distinguindo-se, essa, desde logo, da competência para legislar sobre os demais temas de direito tributário (que não seja a criação do tributo).

Notemos, portanto, que a distribuição de competências na federação brasileira, adotada pela Constituição de 1988, é bastante complexa²⁵⁵, isso porque se erigiu um modelo resultado da “combinação de praticamente tudo que já se experimentou na prática federativa”²⁵⁶.

Dito isso, passemos a análise de cada uma delas, fazendo a correlação com o processo tributário administrativo.

²⁴⁹ Mário Simões Barata, fundado em Ronald Watts, aponta esse tipo de alocação de poderes – a competência concorrente – como “[u]ma das principais formas de promover a flexibilidade e de proceder a determinados ajustamentos” na federação; porém, adverte que ela pode gerar conflitos e competições entre as esferas de governo, isso “quando não são desenvolvidos processos para parcerias nestas matérias (BARATA, Mário Simões. **Formas de federalismo e o Tratado de Lisboa**. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2016. p. 149). Conforme será demonstrado em seguida, a Constituição de 1988, de olho nesses conflitos e competições, ao empregar a técnica de competência concorrente, repartiu verticalmente o poder, cabendo à União legislar sobre normas gerais, e aos Estados e ao Distrito Federal suplementar essa legislação. Por saber está se esse procedimento propiciou o resultado esperado, isto é, evitou os conflitos de competência entre os entes federativos.

²⁵⁰ Poderes definidos indicativamente segundo José Afonso da Silva (SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual à Constituição**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2006. p. 244).

²⁵¹ Fale-se, como demonstrado anteriormente, não em estrutura binária ou dual, mas antes em estrutura trinitária ou tríplice: “[...] no Brasil, já não se pode falar em uma estrutura binária, com a União e os Estados federados convivendo sobre o mesmo território geográfico”, uma vez que, agora, existem “três esferas de governo diversas, compartilhando o mesmo território e povo: a federal, a estadual e a municipal” (TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**. 16. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 883).

²⁵² Já foi dito que os Municípios “na atual Constituição são indiscutivelmente entes federativos” (FERREIRA FILHO, Manuel Gonçalves. **Aspectos do direito constitucional contemporâneo**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 183).

²⁵³ HORTA, Raul Machado. **Direito constitucional**. 4. ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p. 348.

²⁵⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 597.

²⁵⁵ TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**. 16. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 906; SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual à Constituição**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2006. p. 244.

²⁵⁶ ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. **Competências na Constituição de 1988**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 58.

2.2 COMPETÊNCIAS LEGISLATIVAS PRIVATIVAS DA UNIÃO E PROCESSO TRIBUTÁRIO ADMINISTRATIVO

A competência privativa, como escrevemos, é poder exercido por seu titular com a exclusão de qualquer outro ente: “[...] é, por sua natureza, monopolística e concentrada no titular dessa competência.”²⁵⁷

A Constituição de 1988 estabeleceu esse tipo de poder de legislar no artigo 22, em relação à União. Não cabe aqui a análise dos inúmeros incisos em que se desdobra o dispositivo constitucional em tela, dirigindo-se nossa atenção ao primeiro deles, o qual estabelece a competência privativa da União para legislar sobre “direito processual” (inciso I).

Isso porque é com base nesse enunciado que James Marins defende a tese segundo a qual caberia à União legislar privativamente sobre o direito processual tributário, não só o judicial, mas também o administrativo.²⁵⁸

Sem adentrar agora no que consiste para o indigitado autor o direito processual tributário administrativo, segundo a sua limitada compressão do fenômeno processual (atrelado ao conceito de “lide”), ao que dedicaremos a segunda parte desta pesquisa, ele afirma que a competência para edição de lei disciplinadora do processo tributário (o judicial e o administrativo, insistimos) está estabelecida no artigo 22, I, isto é, competência privativa da União, que atua no exercício desse poder separada e independentemente dos demais entes da federação:

No âmbito do *processo* enquanto esfera de competência privativa da União estão inseridas as normas de disciplina das garantias inerentes ao devido processo legal, especialmente em sua cláusula *procedural due process*, como, por exemplo, no terreno processual administrativo, os meios para o exercício da *ampla defesa*, como contraditório, produção de provas, recebimento de impugnações e recursos, duplo grau de cognição da lide, modalidades e níveis de revisão hierárquica etc.²⁵⁹

De acordo com essa perspectiva, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios não poderiam editar leis sobre processo tributário administrativo, ressalvada a hipótese de delegação pela União aos primeiros (mas não aos Municípios), no caso do parágrafo único, do artigo 22. Aos primeiros, caberia apenas dispor, e isso complementando a legislação

²⁵⁷ HORTA, Raul Machado. **Direito constitucional**. 4. ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p. 353; _____. Repartição de competências na Constituição Federal de 1988. **Revista da Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais**, Belo Horizonte, vol. 33, n. 33, p. 249-274, out./1991.

²⁵⁸ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial. 7. ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016. p. 103-6.

²⁵⁹ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial. 7. ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016. p. 103.

da União de normas gerais, sobre “procedimentos em matéria processual” (artigo 24, XI); aos últimos restaria tão somente a competência suplementar da legislação federal e estadual, no que couber (artigo 30, III). No dizer aquele publicista:

Já a dicção *procedimentos em matéria de processo*, que expressa terreno de *competência concorrente* entre União, Estados e Distrito Federal, designa, modernamente, o conjunto de regras aptas a promover a aplicação das garantias processuais, ou, por outro modo de dizer, o *procedimento cuida da forma ou da estrutura pela qual serão exercidas as garantias do processo*.²⁶⁰

Prosseguindo o raciocínio, acrescenta o seguinte

Regras de estrutura interna dos entes políticos, como a criação de órgãos ou de funções administrativas, são regras de procedimento que devem ser aptas a assegurar o exercício das garantias processuais. Assim, por exemplo, se o direito ao recurso (revisão hierárquica) é garantia de índole processual, não é lícito aos entes tributantes criarem sistemas administrativos procedimentais de instância única, pois estariam utilizando a disciplina procedimental para anular a garantia processual.²⁶¹

Sobre regras de procedimento em matéria processual poderão, então, legislar no seu âmbito territorial, concorrentemente, União, Estados e Distrito Federal. Está a União, porém, limitada nessa matéria à geração de *lei nacional que veicule normas gerais sobre procedimento em matéria de processo* (art. 24, §1º, da CF/1988); normas gerais que vincularão – sob pena de ilegalidade – todas as regras posteriores, suplementares, estaduais, distritais ou mesmo municipais sobre a matéria, e que terão o condão de suspender a eficácia das normas suplementares anteriores à lei nacional (art. 24, §4º, da CF/1988).²⁶²

Quanto aos municípios, haveria uma competência meramente supletiva (com base no artigo 30, II, que será estudado adiante), já que não participam da competência concorrente do artigo 24, XI, da Lei Maior.²⁶³

Ainda na esteira de Marins, essa maneira de perspectivar a divisão de poderes legislativos em matéria de processo tributário administrativo tem em vista a promoção de um “*sistema de direito processual tributário*”, de maneira que as garantias decorrentes do devido processo (ampla defesa) tenham “*aplicação uniforme em todo o território nacional*”²⁶⁴.

Essa interpretação (a de James Marins) também asseguraria a autonomia político-legislativa aos entes da federação, uma vez que a regulação legal dos órgãos administrativos encarregados de conduzir o processo (segundo ele, matéria procedimental) “*requer a criação de*

²⁶⁰ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial. 7. ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016. p. 104.

²⁶¹ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial. 7. ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016. p. 104-5.

²⁶² MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial. 7. ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016. p. 105.

²⁶³ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial. 7. ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016. p. 105.

²⁶⁴ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial. 7. ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016. p. 106.

cargos e funções de órbita local, implicando dotações orçamentárias próprias para as instalações físicas e pagamento de agentes da Administração”²⁶⁵.

Sucedo, porém, que essa interpretação não encontra corroboração nos dados fornecimentos pela experiência jurídica brasileira, e isso pelas seguintes razões.

A primeira razão é estar ela desconectada da tradição do constitucionalismo brasileiro e, pois, das circunstâncias fático-axiológicas que influenciaram as decisões do Poder constituinte, depois plasmadas nos modelos normativos: basta uma análise superficial do histórico das constituições brasileiras²⁶⁶ para se chegar à conclusão quanto à insubsistência da tese de que na cláusula “direito processual” da Constituição de 1988 estaria inserido o processo tributário administrativo.²⁶⁷

Desde a Constituição de 1891, a menção ao “direito processual” nos textos constitucionais sempre se referiu ou esteve atrelada à função jurisdicional exercida pelo Poder Judiciário²⁶⁸. No caso da primeira Constituição republicana, a competência para legislar sobre o direito processual da Justiça Federal cabia ao Congresso Nacional e, portanto, à União, prevista no art. 34, n. 23²⁶⁹, incumbindo aos Estados-membros regularem o processo de suas respectivas justiças²⁷⁰⁻²⁷¹ – a dualidade da Magistratura foi, a propósito, um dos grandes debates que marcou a primeira Assembleia Constituinte republicana do País, conforme relata Agenor de Roure.²⁷²

²⁶⁵ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial. 7. ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016. p. 106.

²⁶⁶ Não é demais procurar sublinhar o processo evolutivo das soluções normativas plasmadas no constitucionalismo brasileiro quanto a esse ponto, visto que, parafraseando Paulo Otero, “ninguém conhece o presente se não tem qualquer memória do passado” (OTERO, Paulo M. C. da Cunha. **Manual de direito administrativo**: volume 1. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2015. p. 164).

²⁶⁷ Carolina Caiado Lima defende, em sentido semelhante, uma lei geral do processo administrativo aplicada ao Estado Federal. Diz ela “Há temas que devem ser tratados por leis editadas pela União e de abrangência nacional, por interferirem na federação como um todo. Entre esses temas, entendemos estar inserido o processo administrativo. [...] Nesse passo, entendemos mais apropriado inserir o processo administrativo no ‘direito processual’ a que se refere o art. 22, I, da CF/88, o que permitirá receber o mesmo tratamento nas relações processuais com a Administração Pública, em qualquer nível da federação” (LIMA, Carolina Caiado. Por uma lei geral de processo administrativo. In: MEDAUR, Odete; SHIRATO, Vitor Rhein (org.). **Atuais rumos do processo administrativo**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010. p. 53-77). A autora utiliza como argumento para sua tese a previsão na Constituição de competência privativa da União para legislar sobre outros temas de direito administrativo, tal como são a desapropriação (artigo 22, II) e normas gerais de licitação e contratação (artigo 22, XXVII). Sucede, porém, que não existe na Constituição previsão expressa quanto à competência para dispor sobre processo administrativo, ao contrário do que ocorre com o exemplo das normas gerais de processo licitatório. Ora, sem previsão expressa, não se trataria de competência residual do artigo 25, §1º, da CRFB/88 (“São reservadas aos Estados as competências que não lhes sejam vedadas por esta Constituição”)? Ou não seria o caso de incidir o art. 30, inciso I (Compete aos Municípios legislar sobre assuntos de interesse local)? A competência para legislar sobre direito administrativo não seria, antes, um poder implícito dos entes constituintes da federação? A autora, contudo, não se propõe tais questões.

²⁶⁸ Nesse sentido, conferir FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Comentários à Constituição brasileira de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1990. v. 1. p. 171.

²⁶⁹ “A Constituição Federal conferiu ao Estado a faculdade de legislar sobre a organização judiciária e o processo das justiças locais. Seria preferível que ao Congresso Nacional fosse dada essa atribuição. Mas, enquanto não se reformar, o nosso direito político positivo é o que está consagrado nos textos constitucionais.” (LESSA, Pedro Augusto Carneiro. Da competência do Estado para legislar sobre o processo das justiças locais. **Revista da Faculdade de Direito de São Paulo**, v. 7, a. 1899, p. 127-152. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rfdsp/article/view/64969/67581>>. Acesso em: 5 out. 2018).

²⁷⁰ Sobre a polêmica entre João Mendes Junior, que defendia a uniformidade do direito processual, mesmo sob a Constituição de 1891 (que só mencionava a competência do Congresso Nacional para legislar sobre direito processual da justiça federal), e Pedro Lessa (que defendia a competência dos estados para dispor sobre o direito processual das suas justiças), conferir CRETELLA JR., José. **Comentários à Constituição brasileira de 1988**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1991. p. 1.466-1.468.

²⁷¹ “Ao tempo em que vigorava a Constituição de 1891, só era deferida à União a competência de elaborar o direito processual que regia a justiça federal (art. 34, n. 23; depois das Emendas de 1926, n. 22). Desse modo, cabia aos Estados editar as normas processuais aplicáveis à administração da justiça estadual [...]”. (FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Comentários à Constituição brasileira de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1990. v. 1. p. 171).

²⁷² ROURE, Agenor Lafayette de. **A constituição republicana**: volume II. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1918. Disponível em: <http://objdigital.bn.br/objdigital2/acervo_digital/div_obrasgerais/bndigital0250/bndigital0250.pdf>. Acesso em: 30 de maio de 2018.

Nas Constituições seguintes²⁷³, embora tenha permanecido a dualidade da magistratura, o direito processual, seja da justiça dos Estados-membros, seja da União²⁷⁴, passou a ser disciplinado privativamente por esta última, tradição mantida desde então até se chegar à atual Constituição de 1988, a qual repete, como sabido, a expressão “direito processual” (no inciso I, do art. 22); arraigada, portanto, definitivamente à tradição do constitucionalismo brasileiro.

Trata-se de um “conceito jurídico pré-constitucional”²⁷⁵ ou, por um outro dizer, um “conceito pressuposto pelo constituinte”, que conforma a interpretação do texto constitucional: o artigo 22, inciso I, refere-se ao processamento da função jurisdicional do Estado Federal, a qual foi atribuída pelo constituinte apenas à União e aos Estados-membros, devendo o artigo 24, XI, que dispõe sobre procedimentos em matéria processual ser interpretado conjuntamente com aquele (com o artigo 22, I).²⁷⁶

Observemos que não é sem razão que os já citados arts. 22 (inciso I) e 24 (inciso XI) mencionam o direito processual e os procedimentos em matéria processual, respectivamente, nos dispositivos voltados a dispor sobre poderes da União e dos Estados-membros: eles disciplinam justamente a competência desses dois níveis da federação (União e dos Estados-membros), únicos, no modelo federativo brasileiro, incumbidos de exercer a função jurisdicional.²⁷⁷

O próprio Supremo Tribunal Federal já firmou o entendimento segundo o qual *as regras que estabelecem aspectos da prestação da atividade jurisdicional pelo Estado são elementos insertos no ramo processual da ciência jurídica, cuja competência legislativa foi atribuída privativamente à União pela Constituição de 1988 no art. 22, I*²⁷⁸⁻²⁷⁹; destacando, portanto, que

²⁷³ Pinto Ferreira observa que essa tendência de unificação do direito (“unitariedade e de homogeneização do direito nacional”) se tornou vitoriosa na tradição brasileira com a Constituição de 1934, que extinguiu o dualismo dos direitos processuais, estaduais e federal (FERREIRA, Pinto. **Comentários à Constituição brasileira**. São Paulo: Saraiva, 1989. v. 2. p. 15)

²⁷⁴ “Hoje, não mais existem dúvidas a respeito. A União tem competência para legislar sobre o *direito formal*, correspondente aos seguintes ramos do *direito material*: direito civil, direito penal, direito do trabalho, direito eleitoral, direito aeronáutico e direito comercial” (CRETELLA JR., José. **Comentários à Constituição brasileira de 1988**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1991. p. 1.468).

²⁷⁵ OTERO, Paulo M. C. da Cunha. **Direito constitucional português**: identidade constitucional. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2010. v. I. p. 193-5.

²⁷⁶ O artigo 24, XI, deve ser interpretado conjuntamente com o artigo 21, I, da Constituição de 1988 para ter sentido. Não é à toa que os Municípios não participam dessa divisão do poder legislativo levada a efeito pelo Poder Constituinte: eles não possuem, segundo a Constituição, Poder Judiciário, logo não haveria razão para ter competência legislativa para regulamentar processo e procedimentos judiciais. Nesse sentido, Bacellar Filho, que ainda afirma que cada ente da federação tem competência para dispor sobre direito administrativo material e procedimental/processual (BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. **Processo administrativo disciplinar**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 90).

²⁷⁷ “[...] Há assuntos que, por sua natureza, estão fora da *competência legislativa municipal* como, por exemplo, entre outros, os ‘procedimentos em matéria processual’ (art. 24, XI), ‘juntas comerciais’ (art. 24, III), ‘custas dos serviços forenses’ (art. 24, IV), ‘processo do juizado de pequenas causas’ (art. 24, X, parte final), [...]” (CRETELLA JR., José. **Comentários à Constituição brasileira de 1988**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1992. v. IV. p. 1.890).

²⁷⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1807/MT. Relator: Ministro Dias Toffoli. **Pesquisa de jurisprudência**, Acórdãos, 30 de outubro de 2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7695066>>. Acesso em: 15 dez. 2018.

²⁷⁹ “A definição de regras sobre a tramitação das demandas judiciais e sua priorização, na medida em que reflete parte importante da prestação da atividade jurisdicional pelo Estado, é aspecto abrangido pelo ramo processual do Direito, cuja positivação foi atribuída pela Constituição Federal privativamente à União, na forma do art. 22, inciso I, (...)” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3483/MA. Relator: Ministro Dias Toffoli. **Pesquisa de jurisprudência**, Acórdãos, 3 de abril de 2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5863314>>. Acesso em: 15 dez. 2018).

o direito processual, previsto nesse dispositivo constitucional, se destina a regular aspectos da função jurisdicional do Estado.²⁸⁰

Em síntese: o texto constitucional atual ou os pretéritos jamais aludiu, com a expressão “direito processual”, ao processamento da função administrativa ou legislativa.²⁸¹

Não se sustenta, assim, a inclusão de matéria estranha no âmbito material de validade do dispositivo constitucional, o que significa forçar a interpretação do texto para adequá-lo a teorias adrede estabelecidas pela Dogmática Jurídica, quando é esta, na sua tarefa de descrever o ordenamento jurídico, ou melhor, de formular asserções sobre o significado de suas normas, que deve se conformar com os valores lógico-verbais dos textos das fontes do Direito.²⁸²

Porém, essa não é única razão por que essa maneira de perspectivar o fenômeno processual tributário administrativo proposta por Marins não resiste aos testes de falseabilidade. Ressaltemos também outro argumento contrário à tese de James Marins e colhida na interpretação da Constituição levada a efeito por Cretella Jr.²⁸³. Segundo esse último publicista, há um “*paralelismo*” entre as competências para legislar sobre direito material e sobre o correspondente direito processual²⁸⁴. De maneira que, cabendo à União legislar sobre direito civil, comercial, penal e trabalhista, por exemplo, incumbe a esse ente federativo o poder para regular legalmente os respectivos direitos processuais civis, comerciais, penais e trabalhistas. É o dizer de Cretella:

A competência do Estado-membro para legislar sobre *direito processual* é estritamente vinculada à competência que tem essa unidade federativa para legislar sobre o correspondente *direito material*.²⁸⁵

Depois prossegue:

Nenhuma competência tem o *poder legislativo central*, exclusivamente, para editar *leis processuais* que realizem o *direito material*, quando este é da competência do Estado-membro, como ocorre, por exemplo, com o *direito administrativo*, ou com o *direito financeiro*.

²⁸⁰ Segundo o Supremo Tribunal Federal, normas de direito processual são aquelas “relativas às garantias do contraditório, do devido processo legal, dos poderes, direitos e ônus que constituem a relação processual, como também as normas que regulem os atos **destinados a realizar a causa finalis da jurisdição**” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.970/DF. Relator: Ministra Ellen Gracie. **Pesquisa de jurisprudência**. Acórdãos, 20 de abril de 2006. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266970>>. Acesso em: 15 dez. 2018. Destacamos).

²⁸¹ Tanto não é da tradição brasileira considerar “direito processual” plasmado no artigo 22, I como gênero do qual o administrativo seria espécie, mas antes aquela expressão comporta apenas os processos jurisdicionais (civil, penal, trabalhista), que um autor dedicado ao estudo da federação brasileira, que foi Raul Machado Horta, apontou a omissão do constituinte em incluir no rol das competências concorrentes do artigo 24, entre outras matérias, “o direito e o processo administrativo” (HORTA, Raul Machado. **Direito constitucional**. 4. ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p. 356).

²⁸² “[...] O ajuste hermenêutico”, escrevia Reale, “não pode alterar *ad libitum* a significação dos textos normativos, devendo-se desenvolver dentro de limites razoáveis de consequencialidade lógico-lingüística [...]” (REALE, Miguel. Vida e morte dos modelos jurídicos. **Nova fase do direito moderno**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 163-70).

²⁸³ CRETELLA JR., José. **Comentários à Constituição brasileira de 1988**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1991. p. 1.468.

²⁸⁴ O que é chamado no federalismo austríaco de “princípio de aderência”, segundo o qual, conforme notícia Christoph Schramek, a competência para dispor sobre procedimentos segue a respectiva competência para regular o direito material. Esse princípio, prossegue aquele autor, é mitigado pela lei constitucional federal austríaca em cujo texto consta preceito autorizando o legislador federal a regular o procedimento administrativo sancionador e o procedimento de execução administrativa desde que haja uma necessidade subjetiva do estabelecimento de disposições uniformes (SCHRAMEK, Christoph. *El procedimiento administrativo austríaco*. In: ALFONSO, Luciano Parejo; CABALLERÍA, Marcos Vaquer (dir.). *Estudios sobre el procedimiento administrativo I: derecho comparado*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2018. p. 49-69).

²⁸⁵ CRETELLA JR., José. **Comentários à Constituição brasileira de 1988**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1991. p. 1.468.

Se o Estado-membro tem competência para promulgar leis de *direito material*, tem também competência para, igualmente, realizá-lo, efetivá-lo, concretizá-lo, editando leis correspondentes de *direito formal*.

Assim, não tem competência o *poder legislativo central* para legislar sobre o processo correspondente ao *direito administrativo material*, que é da competência do Estado-membro. Não legislando a União sobre *direito administrativo material*, não tem competência, *ipso facto*, para legislar sobre a *parte processual do direito administrativo*, correspondente àquele.²⁸⁶

Isso não é tudo que torna implausível a tese sustentada por James Marins. Ele afirma ainda que sua proposta “ressalva” a autonomia dos entes federativos, embora a consequência principal do seu entendimento consista justamente no contrário do que alega: a disciplina do processo tributário administrativo cairia na esfera da competência *privativa* da União, o que é dizer, repetindo Geraldo Ataliba, uma “competência única, exclusiva, universal, abrangente e sem contraste”²⁸⁷, afastando a possibilidade dos demais entes disciplinarem o assunto, salvo no caso de delegação para os Estados-membros e Distrito Federal (na hipótese do parágrafo único do artigo 22 da Constituição).

Ficamos por saber como se preserva autonomia dos entes federativos com a defesa de uma tese que centraliza na União a incumbência de legislar sobre o processo tributário administrativo²⁸⁸: a bem da verdade, essa tese confere uma interpretação ao sistema de repartição de competências que viola a “identidade axiológica” da Constituição²⁸⁹, designadamente na parte que toca ao valor da autonomia das unidades constituintes da Federação.

Outra ordem de razão que não corrobora a tese de James Marins reside em que, mesmo entre os estudiosos do direito processual civil se admite a dificuldade, quando não a

²⁸⁶ CRETELLA JR., José. **Comentários à Constituição brasileira de 1988**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1991. p. 1.468.

²⁸⁷ ATALIBA, Geraldo. Competência do congresso para editar normas gerais. **Revista de Informação legislativa**, v. 18, n. 72, out./dez. 1981. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/181327>>. Acesso em: 24 nov. 2018.

²⁸⁸ Em sentido parecido, Cármen Lúcia Antunes Rocha não admite uma lei nacional para dispor sobre processo administrativo em razão da forma federativa de estado brasileiro. “Quanto à questão da competência para cuidar do tema”, diz ela, “em sede infraconstitucional, a organização federativa brasileira não permite que haja lei nacional sobre o tema”, em seguida, “[o] processo administrativo, como instrumento de ação adotado pela Administração Pública, garantido em seus princípios fundamentais na Constituição Federal, tem o seu esboço infraconstitucional firmado pela legislação elaborada pelas diferentes pessoas políticas, cada qual seguindo as diretrizes que melhor se adaptem às suas condições” (ROCHA, C. L. Antunes. Princípios constitucionais do processo administrativo no direito brasileiro. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, a. 34, n. 136, out./dez. 1997. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/287/r136-01.pdf?sequence=4>>. Acesso em: 29 abr. 2018).

²⁸⁹ A posição de James Marins cai na tentação centralizadora de interpretação das competências previstas na Constituição. A propósito, a doutrina aponta a reinterpretação temática, por intermédio do “jogo hemerênutico” como um dos motivos para insuficiência do texto constitucional de 1988 no sentido de “diluir a feição centralizadora do federalismo brasileiro”: além da “nítida hipertrofia de competências legislativas para a União”, o primeiro motivo, há um segundo que pode ser apontado e consistente justamente na reinterpretação dos temas inseridos na competência concorrente como temas inseridos nos poderes legislativo da União (ARAÚJO, Marcelo Labanca Corrêa de; LEITE, Glauco Salomão. Poder legislativo e dinâmica constitucional: um estudo à luz do princípio federativo. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 52, n. 207, p. 289-303, jul./set. 2015. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/515198/001049350.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 1 jun. 2018.).

impossibilidade²⁹⁰⁻²⁹¹, de fazer o recorte entre os fenômenos *processo* e *procedimento*, tal como pretende James Marins em relação ao processo tributário administrativo: hoje já é notório o entendimento segundo o qual procedimento é uma dimensão ou aspecto do processo.²⁹²⁻²⁹³⁻²⁹⁴

Finalmente, consideramos insustentável a afirmativa de que normas que criam órgãos da Administração Pública Tributária incumbidos de conduzir o processamento da atividade pública de natureza tributária, como os que julgam a impugnação ou o recurso, possam inserir-se no contexto do “procedimento em matéria processual”, como defende James Marins. Nem mesmo no processo civil tal entendimento é admitido: as *normas de organização judiciária*²⁹⁵,

²⁹⁰ Paula Sarno Braga chega a afirmar: “[...] não há nada de processual que não seja essencialmente procedimental e vice-versa. Cada ato processual é também, em si, ato procedimental e integra essa cadeia dirigida à produção normativa visada”, e mais à frente, “[p]rocesso e procedimento são, em essência, noções indissociáveis entre si. E legislar sobre um significa legislar sobre o outro” (BRAGA, Paulo Sarno. **Norma de processo e norma de procedimento**: o problema da repartição de competência legislativa no direito brasileiro. 467 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2015. p. 153. p. 151-2).

²⁹¹ Cândido Rangel Dinamarco é categórico ao afirmar que o conceito de processo, como método de trabalho ou exercício da jurisdição, abrange o de procedimento e o de relação processual: “A teoria do processo”, são os dizeres do processualista paulista, “como relação jurídica, formulada em 1868 por Oskar von Büllow e vitoriosa em todos os quadrantes da doutrina continental europeia – com notória repercussão na brasileira –, jamais explicou como poderia o processo ser *só uma relação processual*, sem incluir em si mesmo também um *procedimento*”, e logo sem seguida, “[ela] teve o mérito de suplantar a arcaica visão do processo como pura sequência de atos – ou seja, como mero procedimento, sem cogitações de um específico vínculo de direito entre seus sujeitos – mas por sua vez acabou sendo suplantada pela percepção de que *o procedimento e relação processual coexistem no conceito e na realidade do processo*, sem que este pudesse ser o que é se lhe faltasse um desses dois elementos” (DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de direito processual civil**: volume II. 7ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros 2017. p. 26-7. Destaques no original). Em outro volume, da mesma obra, esclarece “[o] processo, como realidade fenomenológica, é uma entidade complexa em que figuram dois elementos distintos e interligados: o *procedimento*, como série de atos coordenados a partir de uma iniciativa da parte (demanda) e direcionados a um provimento do juiz (no processo ou fase de conhecimento, sentença de mérito); e a *relação jurídica processual*, que é um vínculo dinâmico e complexo entre os sujeitos processuais (juiz, autor e réu) e se expressa nas inúmeras situações ocupadas por eles do princípio ao fim (deveres, poderes, faculdades, ônus, sujeição, autoridade). Em preciosa síntese, já disse a doutrina que o processo se constitui, ao mesmo tempo, de *uma relação entre seus sujeitos e de uma relação entre seus atos* (Liebman)”; em seguida, acrescenta que a distinção entre normas processuais *stricto sensu* e normas procedimentais se sustenta apenas sob a perspectiva de uma teoria que considere os dois fenômenos (processo e procedimento) como “independentes e autônomos”, o que é, segundo o processualista, uma forma “inadequada” de perspectivar os ditos fenômenos: “[...] não há”, escreve, “como distinguir, com nitidez, segurança e generalidade, normas alusivas a um e normas alusivas a outro. Toda norma sobre procedimento em juízo é norma processual porque o procedimento integra o conceito de *processo*. É impossível distinguir normas que disciplinem o procedimento sem influir no modo de ser da relação jurídica processual que lhe está à base e, portanto, também impossível encontrar normas de direcionamento exclusivo ao procedimento e normas direcionadas só à relação processual”. Contudo, Dinamarco adverte que em face da Constituição de 1988, que realimenta essa discussão, ao atribuir a competência para editar normas processuais à União e normas procedimentais aos Estados-membros, obrigando, são dizeres dele, “o intérprete a renunciar à precisão dos conceitos e admitir que na ordem jurídica *brasileira* podem existir normas puramente procedimentais ao lado das normas processuais *stricto sensu*”, de tal maneira que “as normas processuais *stricto sensu* seriam os preceitos destinados a definir os poderes, deveres, faculdades, ônus e sujeição dos sujeitos processuais (relação jurídica processual), sem interferir no desenho das atividades a realizar (procedimento)”, enquanto as normas procedimentais “seriam aquelas que descrevem os modelos a seguir nas *atividades* desenvolvidas ao longo do procedimento, a saber (a) o elenco de atos que compõem cada procedimento; (b) a ordem de sucessão a presidir a realização desses atos, (c) a forma que deve ser observada em cada um deles (modo, lugar e tempo) e (d) os diferentes tipos de procedimentos disponíveis e adequados aos casos que a própria norma estabelece” (DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de direito processual civil**: volume I. 8. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros 2016. p. 134-6).

²⁹² Como afirma Marinoni, “o processo necessita de um procedimento que seja, além de aquedado à tutela dos direitos, idôneo a expressar a observância dos direitos fundamentais processuais, especialmente daqueles que lhe dão a qualidade de instrumento legítimo ao exercício do poder estatal”, de tal maneira que “o processo é o procedimento que, adequado à tutela dos direitos, confere legitimidade democrática ao exercício do poder jurisdicional”; e mais à frente, insiste nesse perspectiva, ao dizer “[o] processo é um procedimento, no sentido de instrumento, módulo legal ou conduto com o qual se pretende alcançar um fim, legitimar uma atividade e viabilizar uma atuação” (MARINONI, Luiz Guilherme. **Teoria geral do processo**. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010. p. 412 e 474).

²⁹³ Fredie Didier entende que o processo pode ser abordado juridicamente, além de outras perspectivas, como ato jurídico complexo ou *procedimento*, sob a perspectiva da Teoria do Fato Jurídico, plano da existência: O *processo* sob a perspectiva da *Teoria do Fato Jurídico* é uma espécie de ato jurídico”, mais adiante esclarece que tal exame é feito a partir do “*plano da existência* dos fatos jurídicos”, tratando-se de “um *ato jurídico complexo*”, para concluir dizendo “[p]rocesso, nesse sentido, é sinônimo de *procedimento*” (DIDIER JUNIOR, Fredie. **Sobre a teoria geral do processo**, essa desconhecida. 2ª ed. Salvador: Edições JusPodivm, 2013. p. 64).

²⁹⁴ Não só entre os processualistas a distinção entre processo e procedimento tem recebido críticas. Cretella Junior afirma nesse sentido: “[p]rocesso e procedimento são, na verdade, vocábulos que se referem ao mesmo objeto ou realidade. Não há, assim, diferença ontológica entre processo e procedimento, não obstante as tentativas de esclarecimentos doutrinários dos processualistas a respeito, exaustivas, mas inconvincentes” (CRETELLA JR., José. **Comentários à Constituição brasileira de 1988**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1992. v. IV. p. 1.807).

²⁹⁵ Em Portugal, conforme lembra Diogo Freitas do Amaral, compõe o Direito Juridicário em sentido restrito. São as normas que disciplinam “a orgânica e o funcionamento dos tribunais”, acrescentando o A. logo de seguida, que esse ramo do direito “tem grandes semelhanças com o Direito Administrativo: trata-se de regular serviços públicos que visam satisfazer uma necessidade colectiva – a justiça –, e que só em homenagem ao princípio da separação dos poderes é que não pertencem, hoje em dia, à Administração Pública. Integram-se no Poder judicial, mas as normas sobre a organização das secretarias judiciais, sobre o funcionamento dos tribunais, sobre o estatuto dos oficiais de justiça, e

como as que criam as secretarias judiciárias, não são espécies de normas procedimentais. Como lembra Cândido Rangel Dinamarco, ao lado das normas processuais, há as “normas de organização judiciária”, que têm por objeto a disciplina da “administração do Poder Judiciário”²⁹⁶ (“*direito administrativo da Justiça e das instituições judiciárias*”²⁹⁷), matéria reservada à competência da União e dos Estados-membros conforme se trate de justiça federal (e do Distrito Federal) ou da dos Estados, e isso de acordo com os parâmetros já fixados nas “normas centrais”²⁹⁸ da Constituição de 1988.

Assim, apenas a Constituição poderia pré-ordenar a conformação dos órgãos da estrutura administrativa dos entes constituintes da Federação, como fez em relação, por exemplo, embora em relação a outras funções, à Câmara dos Vereadores ou a à Assembleia Legislativa. Sem previsão expressa no texto constitucional, prevalece o valor da autonomia dos entes federativos, competindo a esses últimos, no exercício da sua capacidade de auto-organização, instituir órgãos administrativos respectivos, que é tarefa de normas de direito administrativo orgânico ou material.

É bem por isso que nos parece manifestamente inconstitucional o teor do artigo 4º do substitutivo apresentado pelo relator Deputado Mário Feitoza ao Projeto de Lei Complementar nº 381, de 2014 (projeto de lei complementar nº 222, de 2013 pela numeração do Senado Federal)²⁹⁹, designadamente ao impor a composição paritária de representantes da administração tributária e dos contribuintes no órgão de julgamento em segunda instância ou de instância especial no contexto do processo tributário administrativo.

Insistimos: a forma de composição dos órgãos da Administração Pública Tributária se insere, à míngua de previsão em normas centrais na Constituição, no poder de auto-organização dos entes federativos, não cabendo à norma jurídica legal (infraconstitucional) se imiscuir nesse aspecto da autonomia federativa.³⁰⁰

Não se inserindo o direito processual tributário administrativo ou, melhor dizendo, as normas que disciplinam o processo tributário administrativo no âmbito de validade do disposto

outras matérias análogas, são materialmente normas de Direito Administrativo” (AMARAL, Diogo Freitas do. **Curso de direito administrativo**: volume I. 4. ed. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2015. p. 163-4).

²⁹⁶ DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de direito processual civil**: volume I. 8. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros 2016. p. 136.

²⁹⁷ DINAMARCO, Cândido Rangel; LOPES, Bruno Vasconcelos Carrilho. **Teoria geral do novo processo civil**. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 88.

²⁹⁸ HORTA, Raul Machado. **Direito constitucional**. 4. ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p. 284.

²⁹⁹ BRASIL. Congresso Nacional. Projeto de Lei Complementar nº 381, de 18 de dezembro de 2014, que estabelece normas gerais sobre o processo administrativo fiscal no âmbito das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Disponível em:

<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=9C46CDA5017307D24A80AD4572F0A403.proposicoesWebExterno1?codteor=1291829&filename=Tramitacao-PLP+381/2014>. Acesso em: 27 de abril de 2018.

³⁰⁰ Já vislumbramos desde logo conflito com as normas jurídicas que organizam, por exemplo, o Tribunal Administrativo-Tributário do Estado de Pernambuco, em que todos os cargos de julgador administrativo-tributário são de provimento efetivo, após a prévia aprovação em concurso público, não havendo, desde a última reforma por que passou o referido órgão, representação classista.

no inciso I, artigo 22, da Constituição, seria a competência para editar tais normas concorrente entre a União e os Estados-membros (e o Distrito Federal)?

É o que tentaremos responder em seguida.

2.3 COMPETÊNCIAS LEGISLATIVAS CONCORRENTES DA UNIÃO, DOS ESTADOS-MEMBROS E DO DISTRITO FEDERAL E PROCESSO TRIBUTÁRIO ADMINISTRATIVO

A repartição de competências na Constituição de 1988 foi além do modelo de federalismo clássico ou dual – competências enumeradas da União e reservadas dos Estados-membros – para lançar mão também da técnica da *competência concorrente*, inspirando-se na Lei Fundamental da Alemanha^{301 - 302} e também “aparentemente”³⁰³ no Anteprojeto da Comissão de Estudos Constitucionais (Comissão Afonso Arinos)³⁰⁴. “*Competência concorrente*”, esclarece Cretella Jr., “é a possibilidade de várias pessoas políticas poderem legislar sobre determinada matéria”³⁰⁵, sendo de duas espécies, (i) a competência concorrente cumulativa e (ii) a competência concorrente não cumulativa.³⁰⁶

Na competência concorrente cumulativa (i) não há “limites prévios para o exercício da competência por parte de um ente, seja a União, seja o Estado-membro”³⁰⁷, o que exige, como lembra Ferreira Filho, por princípio lógico, alguma regra de prevalectimento na hipótese de regulação contraditória. Já a competência concorrente não cumulativa (ii), chamada de repartição vertical, ao contrário da primeira, existe uma reserva no campo material a um ente

³⁰¹ HORTA, Raul Machado. **Direito constitucional**. 4. ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p. 346-7 e p. 456-7.

³⁰² ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. **Competências na Constituição de 1988**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 60.

³⁰³ HORTA, Raul Machado. **Direito constitucional**. 4. ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p. 356.

³⁰⁴ Diogo de Figueiredo Moreira Neto afirma que a competência concorrente que influenciou a Constituição de 1988 teve origem no Anteprojeto da Comissão Afonso Arinos, mais precisamente nos artigos 74 e 75 (MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Competência concorrente limitada*. O problema da conceituação das normas gerais. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, a. 25, n. 100, out./dez. 1988. p. 127-164. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/181992/000857523.pdf?sequence=1> Acesso: 18 de maio de 2018). A propósito desse Anteprojeto, o art. 75 tratava expressamente no inciso III da competência concorrente para legislar sobre direito e processo administrativo. O Anteprojeto Afonso Arinos no art. 75 previa a competência concorrente sob a denominação, porém, de competência comum. Os artigos 76 e 77 determinavam, respectivamente, que a legislação federal “terá a denominação e o conteúdo da lei de normas gerais, e a estadual a de lei complementar” e “[n]o exercício da legislação suplementar, os Estados observarão a lei federal de normas gerais pré-existentes. Inexistindo lei federal, os Estados exercerão a competência legislativa suplementar, para atender as peculiaridades locais” (BRASIL. Presidência da República. Anteprojeto constitucional elaborado pela Comissão Provisória de Estudos Constitucionais, instituída pelo Decreto nº 91.450, de 18 de julho de 1985. Disponível em: http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/legislacao/Constituicoes_Brasileiras/constituicao-cidada/o-processo-constituente/arquivos-1/AfonsoArinos.pdf). Acesso em 13 dez. de 2018). É curioso notar que o dispositivo relativo à competência concorrente foi incluído no contexto da Assembleia Nacional Constituinte de 1987-1988 no primeiro substitutivo apresentado pelo Relator Bernardo Cabral, correspondendo ao art. 34 (BRASIL. Assembleia Nacional Constituinte. Comissão de Sistematização. Projeto de Constituição Primeiro Substitutivo do Relator. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/internet/constituicao20anos/DocumentosAvulsos/vol-235.pdf>). Acesso em 13 dez. 2018).

³⁰⁵ CRETELLA JR., José. **Comentários à Constituição brasileira de 1988**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1992. v. IV. p. 1.775.

³⁰⁶ FERREIRA FILHO, Manuel Gonçalves. **Aspectos do direito constitucional contemporâneo**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 182.

³⁰⁷ FERREIRA FILHO, Manuel Gonçalves. **Aspectos do direito constitucional contemporâneo**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 182.

para dispor sobre normas gerais ou princípios, deixando-se aos demais as normas complementares.

O texto constitucional de 1988 consagrou a técnica³⁰⁸ da competência concorrente não cumulativa³⁰⁹, o que se verifica especialmente do conteúdo enunciado nos parágrafos³¹⁰ do artigo 24. Segundo Raul Machado Horta³¹¹, a Constituição estabeleceu tanto uma “autonomia formal” à competência concorrente, ao dispor que a União legisla em normas gerais, e os Estados em normas suplementares (artigo 24, §§1º e 2º); quanto uma “autonomia material”, ao indicar as matérias que poderão ser objeto desse “ordenamento misto”, sobre o que diremos mais a seguir, antecipando-se aqui algumas notas apenas para fins de clareza da exposição.

Adotando o mesmo método empregado ao analisar o art. 22, a pesquisa não se ocupará dos inúmeros incisos que formam o art. 24, mas apenas daquele relacionado diretamente ao objeto do estudo: o art. 24, inciso I, que estabelece a competência concorrente da União, dos Estados-membros e do Distrito Federal para legislar sobre “direito tributário”, com um único propósito de responder a indagação inicial – a competência para legislar sobre processo tributário administrativo se insere no âmbito material de validade do art. 24, inciso I, da Constituição, isto é, é competência legislativa concorrente da União, dos Estados-membros e do Distrito Federal?

Porém, estudar o significado dessa expressão (“direito tributário”) não se mostra bastante. É que o art. 24 enseja outras indagações fundamentais: (1ª) o que são normas gerais

³⁰⁸ Renato Rezende afirma que a Constituição de 1988 não trouxe inovação alguma em matéria de competência concorrente, exceto na previsão de perda de eficácia da legislação suplementar dos estados em caso de sobrevier lei da união sobre normas gerais. “Como se pode notar”, diz o Autor, “aquilo que no regime constitucional de 1988 se identifica como competência legislativa concorrente já existia desde a Constituição de 1934. Não representa inovação da Carta de 1988 a regra de que o exercício concomitante de competências legislativas sobre um mesmo âmbito material pela União e pelos Estados implica um divisão necessária de tarefas, quando ao ente central é atribuída a edição de normas gerais. O regramento das competências concorrentes, constante dos parágrafos do art. 24 da Lei Maior de 1988, não se distingue em praticamente nada da disciplina das competências concorrentes não cumulativas da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 1, de 1969. Como única diferença digna de nota, tem-se a regra de que a superveniência de lei federal de normas gerais apenas suspende a eficácia da legislação estadual no que lhe for contrário (art. 24, §4º, da Constituição de 1988). No regime de 1969, ante o silêncio do texto constitucional a respeito disso, a construção doutrinária e jurisprudencial foi no sentido de que não se tinha, nesse caso, suspensão da eficácia, mas verdadeira revogação” (REZENDE, Renato Monteiro de. **Normas gerais revisitadas: a competência legislativa em matéria ambiental**. Brasília: Senado Federal, Consultoria Legislativa, 2013. p. 14. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/243215/TD121-RenatoMonteiroRezende.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 24 nov. 2018).

³⁰⁹ Já se fala, a esse propósito, em “federalismo competitivo”, o qual estimula o ensaio de novos modelos de ordenação normativa por intermédio da descentralização político-legislativa, de maneira que permite aos entes federados desenvolver suas legislações adequando-as às realidades locais, especialmente úteis num país de dimensões territoriais como o Brasil com marcantes diferenças econômicas, políticas, sociais, geográficas etc. Segundo essa ideia – a do federalismo competitivo –, os estados-membros de uma federação concorrem entre si “na procura das melhores soluções dos problemas”, diz Zippelius, desenvolvendo experiências regionais limitadas. “[...] A descentralização política”, prossegue, “oferece a oportunidade e o estímulo para, num espaço geográfico restrito – e consequentemente com menor risco para o Estado central –, ensaiar novos modelos de ordenamento (p. ex., no âmbito do ensino superior), colher experiências e pô-las à disposição para aproveitamento geral” (ZIPPELIUS, Reinhold. **Teoria geral do estado (Ciência Política)**. Trad. Antônio Francisco de Sousa, Antônio Franco. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 586). Um exemplo digno de menção desse “federalismo competitivo” – no sentido de as experiências legislativas competirem entre os entes federados, dando ensejo a novos modelos prescritivos de organização e de conduta – se verifica no Tribunal Administrativo Tributário (TATE) do Estado de Pernambuco, encarregado de julgar os recursos administrativos fiscais. O Estado de Pernambuco, ao contrário do que se verifica nos demais órgãos com funções semelhantes em outros entes da Federação, adotou uma carreira própria de julgadores administrativo-tributários do Tesouro Estadual, ocupantes de cargos públicos de provimento efetivo, após aprovação em concurso; sem, portanto, representantes classistas estranhos às carreiras de estado (RIBEIRO, Wilton L.C. **Tribunal Administrativo Tributário do Estado – TATE: a eficácia das suas decisões junto aos juízes das Varas da Fazenda Pública do Estado de Pernambuco**. Recife. Dissertação (mestrado). Universidade Federal de Pernambuco/SUDENE/PNUD. Gestão Pública, 2004).

³¹⁰ FERREIRA FILHO, Manuel Gonçalves. **Aspectos do direito constitucional contemporâneo**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 184.

³¹¹ HORTA, Raul Machado. **Direito constitucional**. 4. ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p. 356.

(art. 24, §1º); (2ª) no que consiste a competência suplementar dos Estados-membros (art. 24, §2º); (3ª) o que é competência legislativa plena no caso de omissão de edição de normas gerais por parte da União (art. 24, §3º); (4ª) os Municípios, entes integrantes da Federação brasileira, que tem uma natureza trinitária, participam dessa competência?

E mais: não podemos olvidar que a Constituição, apesar de ter estabelecido a competência concorrente entre União, Estados-membros e Distrito Federal para legislar sobre direito tributário, estatui no art. 48, inciso I, que incumbe ao Congresso Nacional dispor sobre “as matérias de competência da União, *especialmente* sobre: I – sistema tributário nacional, arrecadação e distribuição de rendas”. Na hipótese do art. 48, o Congresso Nacional ora funciona como poder legislativo da Federação, ora funciona como poder legislativo da União³¹², embora não pareça haver dúvida de que “sistema tributário nacional”, pela própria designação, traduz atuação desse órgão do Poder Legislativo no exercício soberano dos poderes do Estado Federal.

Resta por saber se pela locução “sistema tributário nacional” se entende também o processo tributário administrativo, remetendo imediatamente o intérprete do texto constitucional para o Capítulo I, do Título VI (“Da tributação e do orçamento”), da Lei Fundamental, que trata justamente do “Sistema Tributário Nacional”. A maior parte da matéria regulada nesse capítulo da Constituição está relacionada ao chamado “direito tributário material”. Ainda assim, é possível trazeremos à colação ao menos um enunciado que versa, mesmo indiretamente, o processamento da atividade tributária administrativa: trata-se do art. 146, III e sua alínea “b”.

Começemos pelo significado da expressão “direito tributário” inserto no art. 24, inciso I, correlacionando-o com o processo administrativo tributário.

2.3.1 Competência concorrente para legislar sobre direito tributário e processo tributário administrativo

³¹² Heleno Taveira Torres lembra que o Congresso Nacional desempenha ao menos três funções distintas de natureza legislativas, quais sejam (1ª) a de poder constituinte derivado (edição de emendas constitucionais); (2ª) a de poder legislativo federal (“exerce competências típicas da União, na qualidade de pessoa de direito público interno”); (3ª) a de poder legislativo nacional (“ao dispor sobre normas gerais aplicáveis às quatro pessoas políticas, na matérias previstas no art. 24 da CF e em outras previstas no corpo da Constituição”). (TORRES, Heleno Taveira. Comentários ao art. 146. CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (coord.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. p. 1.599).

A doutrina costuma definir o “direito tributário” como o sistema de normas que estabelece a disciplina da relação jurídica³¹³ tributária ou, de forma bastante simplificada, estatui o dever de pagar o tributo³¹⁴. Dizemos de forma simplificada porque, hoje, a doutrina reconhece que essa relação jurídica é “complexa”³¹⁵, compreendendo não só “*vários vínculos recíprocos e interdependentes*”³¹⁶ em torno do objeto “pagar o tributo” (obrigação tributária principal na sistemática do Código Tributário Nacional abrange a multa³¹⁷), mas também outros tipos diferentes de prestações³¹⁸, tais como o dever de entregar declarações, de emitir notas fiscais, de manter a contabilidade organizada ou de prestar informações, para ficarmos apenas nesses exemplos³¹⁹ (obrigações tributárias acessórias³²⁰, que alguns chamam “deveres instrumentais”³²¹).

E não só isso. A relação jurídica tributária, num sentido amplo, também pode ter por objeto o dever de restituir um tributo indevido, de maneira que o sujeito ativo ou credor se transmuta em sujeito passivo ou obrigado³²². Envolve, portanto, relações “com os mais diversos conteúdos e diferentes intervenientes, muitos deles sem qualquer ligação com a relação jurídica de imposto”³²³.

Contudo, mesmo essa explicação não é esgotante, visto que ela considera, falando metaforicamente³²⁴, apenas um momento da “vida” do tributo: o aspecto da “criação, instituição ou incidência”³²⁵ (“*momento estático*”). Há outro momento ou aspecto, qual seja o de sua “aplicação, efectivação, administração ou gestão”³²⁶ (“*momento dinâmico*”). A dogmática jurídica³²⁷ tem consagrado ambos os momentos referidos com a distinção entre direito tributário

³¹³ A locução “relação jurídica”, esclarecem Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva, embora plurissignificativa, comporta pelo menos dois sentidos: “(i) um sentido jurídico-material e (ii) um sentido jurídico-dogmático”; o primeiro consiste no “vínculo que se estabelece entre duas pessoas, entidades, ou realidades, ao qual o mundo do Direito reconhece efeitos relevantes”; já o segundo é entendido “como uma técnica dogmática ou esquema explicativo, utilizado para sistematizar e arrumar as matérias jurídicas”. Nesse último caso, “a técnica da relação jurídica é utilizada como um instrumento expositivo e de arrumação do edifício jurídico, procurando que as diferentes normas – que constituem, como se disse, o cerne da juridicidade – se reduzam à unidade e sejam captadas e estudadas de uma maneira inteligível e racionalmente adequada, [...]” (ROCHA, Joaquim Freitas da; SILVA, Hugo Flores da. **Teoria geral da relação jurídica tributária**. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2017. p. 19).

³¹⁴ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 276-277.

³¹⁵ ROCHA, Joaquim Freitas da; SILVA, Hugo Flores da. **Teoria geral da relação jurídica tributária**. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2017. p. 38-9 e p. 110-1.

³¹⁶ ROCHA, Joaquim Freitas da; SILVA, Hugo Flores da. **Teoria geral da relação jurídica tributária**. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2017. p. 110-1.

³¹⁷ Referida no art. 113, §1º, do Código Tributário Nacional.

³¹⁸ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 26.

³¹⁹ ROCHA, Joaquim Freitas da; SILVA, Hugo Flores da. **Teoria geral da relação jurídica tributária**. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2017. p. 110-1.

³²⁰ Art. 113, §2º, do Código Tributário Nacional.

³²¹ CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2017. p. 18.

³²² ROCHA, Joaquim Freitas da; SILVA, Hugo Flores da. **Teoria geral da relação jurídica tributária**. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2017. p. 110-1.

³²³ NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 9. ed. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2016. p. 238.

³²⁴ Com todas as cautelas, como adverte Souto Maior Borges, que o emprego de tal linguagem exige (BORGES, J. S. M. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 1999. p. 83).

³²⁵ NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 9. ed. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2016. p. 57.

³²⁶ NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 9. ed. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2016. p. 57.

³²⁷ NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 9. ed. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2016. p. 57.

material (ocupado com “*an*” e o “*quantum*” do tributo) e direito tributário formal (disciplina o lançamento e a cobrança dos tributos).³²⁸⁻³²⁹⁻³³⁰

Segundo o entendimento aqui perfilhado, esse momento dinâmico do tributo – e mais amplamente do direito tributário – está relacionado ao processo ou procedimento tributário administrativo, que pode ser entendido, numa abordagem inicial³³¹ – até porque o tema será retomado na segunda parte desta dissertação –, como sequência funcional de atos dirigidos à declaração de direitos tributários³³²; ou, mais amplamente, com inspiração nos termos empregados pelo Código do Procedimento Administrativo português³³³: procedimento tributário administrativo corresponde a sucessão ordenada de atos, fatos e formalidades pertinentes à formação, manifestação e execução (em sentido bastante lato) da vontade dos órgãos da Administração Pública tributária.³³⁴⁻³³⁵

³²⁸ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 49-50 e p. 245-6.

³²⁹ XAVIER, Alberto. **Conceito e natureza do lançamento**. São Paulo: Editora Juriscredi Ltda., 1972. p. 83-4.

³³⁰ “As normas jurídicas tributárias”, diz Souto Maior Borges “de caráter geral e abstrato, sobretudo as leis ordinárias do tributo, podem exercer uma dupla função. A primeira consiste em determinar o órgão aplicador e o processo de aplicação da norma tributária. A segunda consiste em determinar o conteúdo dos atos administrativos tributários – e, entre estes, o conteúdo do lançamento”, e mais à frente, “[a] mencionada duplicidade de funções exercida pelas normas tributárias é estudada pela doutrina tradicional como correspondente ao Direito Tributário Formal ou Adjetivo e ao Direito Tributário Material ou Substantivo. Coloca-se, pois, ao lado do Direito Tributário Material ou denominado Direito Tributário Formal”, e mais à frente, “[...] há sempre duas espécies de normas implicadas no lançamento: 1ª espécie, as normas tributárias formais, que estabelecem o órgão competente para lançar o tributo e o procedimento de lançamento tributário; 2ª espécie, as normas tributárias materiais, que determinam em parte o conteúdo do lançamento. Essas normas, dado que nem todas serão gerais, no sentido estrito da Constituição Federal (art. 146, I-III), não estão esgotantemente postas no Código Tributário Nacional” (BORGES, J. S. M. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 1999. p. 81-2 e p. 83-4).

³³¹ Como recorda Casalta Nabais, com base na Lei Geral Tributária e no Código do Procedimento e do Processo Tributário portugueses, “o procedimento tributário compreende toda a sucessão de actos dirigidas à declaração de direitos tributários” (NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 9. ed. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2016. p. 289).

³³² NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 9. ed. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2016. p. 58.

³³³ O Código do Procedimento Administrativo português foi aprovado pelo Decreto-Lei nº 442/91, de 15 de novembro, com revisão pelo Decreto-Lei nº 6/96, de 31 de dezembro. Em 2015, foi editado novo Código do Procedimento, aprovado pelo Decreto-Lei nº 4/2015. É uma exigência da própria Constituição da República Portuguesa, em cujo artigo Artigo 267, n. 5, está estatuído “O processamento da actividade administrativa será objecto de lei especial, que assegurará a racionalização dos meios a utilizar pelos serviços e a participação dos cidadãos na formação das decisões ou deliberações que lhes disserem respeito”. A definição de procedimento, por sua vez, consta do Artigo 1º, n. 1, do Código do Procedimento: “Entende-se por procedimento administrativo a sucessão ordenada de atos e formalidades relativos à formação, manifestação e execução da vontade dos órgãos da Administração Pública”. Disponível em: <https://dre.pt/home/-/dre/66041468/details/maximized?p_auth=a0a2asGQ>. Acesso em: 2 de dezembro de 2017.

³³⁴ Definição semelhante é encontrada em Alberto Xavier “Processo pode, pois, definir-se como a *sucessão ordenada de formalidades tendentes à formação ou à execução de uma vontade funcional*”, e mais à frente, “Definimos o procedimento administrativo como a *sucessão ordenada de formalidades tendentes à prática ou à execução de um ato administrativo por parte de uma autoridade ou órgão administrativo*” (XAVIER, Alberto Pinheiro. **Do procedimento administrativo**. São Paulo: Bushatsky, 1976. p. 21 e 90), lembrando que Alberto Xavier emprega nessa obra os termos processo e procedimento indistintamente. Também é nesse norte a definição de Diogo Freitas do Amaral “[...] Sempre que a lei pretenda disciplinar a manifestação de uma vontade funcional – isto é, de uma vontade psicológica individual posta ao serviço de uma pessoa coletiva para prossecução dos fins específicos desta –, e desde que o faça ordenando o encadeamento sequencial de atos e formalidades para obtenção de uma solução ponderada e adequada, aí teremos um processo”, e logo de seguida, “[o] procedimento administrativo é, pois, um processo – tal como o são o processo legislativo e o processo judicial. Múltiplas diferenças os separam; aproxima-os a circunstância de todos serem uma sequência juridicamente ordenada de atos e formalidades tendentes à formação e à manifestação de uma vontade funciona ou à respectiva execução” (AMARAL, Diogo Freitas do. **Curso de direito administrativo – v. II**. 3. ed. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2016. p. 273-4).

³³⁵ Casalta Nabais, referindo apenas o direito fiscal (direito dos impostos) no sistema Português, esclarece “Assim e em termos horizontais, o direito fiscal integra, de um lado, as normas relativas à incidência, objecto de importante modelação constitucional e, de outro, as normas relativas ao procedimento fiscal, isto é, as normas que disciplinam em sede organizacional e procedimental o lançamento, a liquidação e a cobrança dos impostos. Mas, como facilmente se compreenderá, o direito fiscal não se esgota na disciplina estrita da dinâmica dos impostos e nos múltiplos aspectos em que estes momentos se desdobram”; prossegue: “[c]om efeito, ele abarca também outras normas, a saber (e sem qualquer preocupação de exaustão): as normas respeitantes aos *recursos administrativos* (o procedimento de revisão da matéria tributável, o procedimento de revisão dos actos tributários, a reclamação graciosa e o recurso hierárquico); as normas relativas à *fiscalização* do cumprimento dos múltiplos e diversificados deveres fiscais (isto é, o dever de imposto e os deveres acessórios), em que sobressaem, de um lado as normas relativas à *inspeção tributária* e, de outro, as normas que descrevem os comportamentos proibidos por desrespeitadores desses deveres e estabelecem as correspondentes sanções (o direito penal e contra-ordenacional fiscal) e disciplinam o respectivo processo (o direito processual penal e contra-ordenacional fiscal); as normas relativas às garantias contenciosas (*recte* jurisdicionais) dos contribuintes (direito processual fiscal, que disciplina o processo de impugnação judicial) e do Estado enquanto credor do imposto (direito processual executivo fiscal, que regula a execução fiscal).” (NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 9. ed. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2016. p. 80-1).

Nesse sentido, o direito tributário compreende as normas que regulam o procedimento administrativo voltado à formalização da vontade dos órgãos da Administração Tributária, antes e depois do lançamento ou do ato de imposição da penalidade tributária (auto de infração).

Notemos que, a partir dessa maneira de perspectivar o fenômeno, o procedimento administrativo de caráter contencioso – instaurado com a impugnação do lançamento nos termos do art. 145, I, do Código Tributário Nacional, chamado pela doutrina brasileira processo administrativo tributário *propriamente dito*³³⁶, devido à existência de *lide* – apresenta-se como uma *espécie* de procedimento ou processo tributário administrativo.

É ele (o processo tributário administrativo dito contencioso), sem dúvida, que tem despertado mais e maior atenção dos juristas, por envolver uma indiscutível função garantística do particular contribuinte face ao poder impositivo. Entranto, os termos procedimento ou processo tributário administrativo são empregados, aqui, indistintamente, pois entendemos que somente um conceito abrangente de procedimento, despegado da ideia de *lide* ou de litígio, será capaz de abranger (ao lado de outras figuras da analítica jurídica, como o ato tributário, o de relação jurídica etc.) o conjunto de situações jurídicas que se desenvolvem no contexto da Administração Pública relacionadas direta ou indiretamente ao tributo.³³⁷

Inferimos logicamente dessa maneira de enquadrar (normativamente, nunca é demais repisarmos esse aspecto) o processo tributário administrativo como parte integrante das normas

³³⁶ Parafraseando Souto Maior Borges, processo e *lide* seriam, segundo essa doutrina predominante, “termos coextensivos e reciprocamente implicados”, formulando ela um enunciado estritamente universal nos seguintes termos: não há processo sem *lide* (o autor estuda a obrigação tributária e refuta o enunciado segundo o qual não há obrigação sem patrimonialidade). (BORGES, J. S. M. **Obrigação tributária**: uma introdução metodológica. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2015. p. 62). A *lide* tributária estaria caracterizada pela resistência do contribuinte à pretensão do fisco (leia-se: impugnação ao lançamento ou auto de infração). Antes desse momento não haveria verdadeiro processo – e, com isso, os consectários do devido processo legal (direito de ser ouvido, direito a uma decisão fundamentada, à produção de prova etc.) –, mas somente “meros” procedimentos. Quando essa doutrina se depara, então, com a possibilidade legal de o sujeito passivo ser ouvido, inclusive com direito à produção de prova, antes do lançamento ou do auto de infração (ou, em termos mais amplos, antes da decisão da Administração Tributária), procura reinterpretar tais normas jurídicas (no caso da obrigação tributária acessória, chamando de deveres administrativos ou deveres de contorno), quando não acusa o legislador de impropriedade técnica, isso tudo apenas para salvar ou imunizar a construção teórica do falseamento, num “manifesto”, parafraseando outra vez Souto Maior Borges, “circunlóquio na argumentação”. “Não esconder”, novamente o indigitado publicista, “os pontos fracos, nem saná-los pela introdução de meras hipóteses explicativas *ad hoc*, mas expor-se à crítica, o mais abertamente possível, dos seus aspectos mais relevantes e até dos ainda incontroversos é, metodologicamente, a única postura compatível com as exigências do conhecimento científico objetivo” (BORGES, J. S. M. **Obrigação tributária**: uma introdução metodológica. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2015. p. 82). Na segunda parte da dissertação, tentaremos demonstrar que essa proposição (não há processo sem *lide*) é falseada pela experiência jurídica brasileira, que apresenta processos sem o elemento *lide* como termo coextensivo e reciprocamente implicado, sujeitos ao devido processo legal e seus demais corolários, devendo, por isso mesmo, haver fundamentação para alguma restrição às garantias dos particulares (sujeitos passivos, contribuintes ou não), sob pena de inconstitucionalidade da lei que regula a atuação da Administração Pública. O gênero processo ou procedimento administrativo tributário, expressões aplicadas aqui indistintamente, abrangeria vários processos específicos, inclusive o típico procedimento contencioso (o dito “verdadeiro” processo, instaurado com a impugnação do lançamento ou do auto de infração), um entre outros (como o de reconhecimento de isenção ou imunidade, o de fiscalização, etc.), cada um com seu regramento particular, de acordo com as circunstâncias peculiares e próprias, mas todos sujeitos ao devido processo legal, de tal maneira que poderá, p.ex., haver a postergação do contraditório e da ampla defesa (como no procedimento de fiscalização, sob pena de esvaziamento dos seus objetivos), não porque não sejam verdadeiros processos, mas antes devido às finalidades para os quais foram estruturados.

³³⁷ Analisando as situações jurídicas coexistentes em torno do lançamento, observa Alberto Xavier serem “aquelas em que se vai desenrolando o procedimento administrativo”, acrescentando, “situações jurídicas de caráter instrumental, procedimental ou processual, suscetíveis das mais diversas classificações quanto à estrutura e ao conteúdo, mas que em qualquer caso são de tal modo heterogêneas que não são suscetíveis de englobamento num conceito unitário – como o de ‘relação de poder’, de ‘poder de imposição’, de ‘relação administrativa’, de ‘relação de lançamento’ ou de ‘relação complexa’. Pelo contrário, o que apesar de sua heterogeneidade estrutural lhes imprime unidade é a sua inserção num procedimento, e por isso só este conceito é idôneo para descrever a sua unificação funcional”, para depois insistir “Situações jurídicas materiais e processuais coordenam-se assim estreitamente[sic], reagindo umas sobre outras, num sistema de inegável coerência interna e que se dirige a um mesmo fim: assegurar que a prestação tributária efetivamente realizada pelos particulares seja precisamente a que foi definida por lei” (XAVIER, Alberto. **Do lançamento**: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2. ed. totalmente reformulada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 586-7).

de direito tributário (parte do direito tributário formal, instrumental ou adjetivo, como se preferir) que sua disciplina normativa cai no âmbito de validade da norma que prevê a competência de legislação concorrente; portanto, no campo de incidência do art. 24, I, da Constituição, em combinação com o art. 146, III, “b”, os quais preveem lei complementar da União para dispor sobre normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre “lançamento”.

Podemos mesmo conferir uma interpretação extensiva ao vocábulo “lançamento”³³⁸, respeitando os valores lógico-verbais da fonte do direito em tela (a Constituição), mormente diante de um “conceito jurídico pré-constitucional”³³⁹: se o texto constitucional se referiu a uma espécie de ato resultado do processamento da atividade administrativa tributária (o ato tributário de lançamento³⁴⁰), então nos é permitido incluir no dispositivo constitucional *o restante* dessa mesma atividade, ou melhor dizendo, os procedimentos por intermédio dos quais a Administração Pública Tributária aplica o direito tributário aos casos concretos.³⁴¹

³³⁸ “Lançamento é ato administrativo pelo qual a lei tributária material é aplicada ao caso concreto” (XAVIER, Alberto. **Do lançamento no direito tributário brasileiro**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1977. p. 58). Ou, por outras palavras, é ato de concretização normativa, conforme entendimento doutrinário “[...] O lançamento é ato singular que se faz preceder de procedimentos preparatórios e que se faz suceder de procedimentos revisionais, podendo ser declarado, ao cabo, subsistente ou insubsistente, no todo ou em parte, em decorrência do controle do ato administrativo pela própria Administração, o que não constitui nenhuma novidade, muito pelo contrário. Por lançamento definitivo se deve entender o *ato de lançamento* contra o qual não caiba recurso do contribuinte nem recurso *ex officio* (por faltar previsão, por ter faltado o seu exercício ou por consumação dos recursos cabíveis)”, e mais à frente, “A natureza jurídica do lançamento, portanto, é a de *ato administrativo* de aplicação da lei aos casos concretos (processo de concreção normativa) a cargo da Administração Pública (Poder Executivo) [...]” (COELHO, Sacha Clamon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 16. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018. p. 567). Considera ato jurídico administrativo, distinguindo-o claramente do procedimento do qual ele resulta, Misabel Derzi (in BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 1.181). Contra: “A doutrina questiona fortemente a *natureza do lançamento*, se este seria ato ou um procedimento. Em nosso entender, por óbvio, se trata de procedimento que culmina com o ato final de lançamento, uma vez que se concentra somente no ato de lançamento é reduzir a relevância de todo o procedimento de lançamento, que possui relevância fundamental para a determinação da validade do crédito tributário. O procedimento de lançamento é fundamental para que este revista as suas características de legalidade e regularidade, sem os quais padecerá de nulidade ou anulabilidade” (CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2017. p. 609). Souto Maior Borges lembra que essa categoria jurídica não apresenta um conceito “unívoco” no Código Tributário Nacional, uma vez que era é definido como “procedimento” (art. 142, caput), como “atividade” (art. 142, parágrafo único) e, finalmente, “ato” administrativo (art. 150, caput). (BORGES, J. S. M. **Lançamento tributário**. 2. ed. ver. e atual. São Paulo: Malheiros Editores S.A., 1999. p. 99)

³³⁹ Paulo Otero, fundado em Jorge Reis Novais e Gomes Canotilho, observa o seguinte: “A articulação entre conceitos legais e doutrinários tem particular importância quando tais conceitos, anteriores à Constituição, assumindo, por isso, uma natureza pré-constitucional, são recebidos ou tomados como pressuposto por normas constitucionais (v.g. ‘ato administrativo’, ‘regulamento’, ‘função pública’, ‘tutela administrativa’, ‘administração indireta’): um tal fenômeno, não sendo exclusivo de conceitos jurídico-administrativos, se, por um lado, alerta para uma nova dimensão de abertura interpretativa da Constituição, revela, por outro lado, uma remissão constitucional aberta para a lei ou para a doutrina, falando-se em ‘reenvio aberto’ que, determinando um preenchimento de conceitos ‘de baixo para cima’, se mostra passível de gerar uma Constituição segundo as leis ou segundo a doutrina [...]” (OTERO, Paulo M. C. da Cunha. **Manual de direito administrativo**: volume 1. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2014. p. 155).

³⁴⁰ Souto Maior Borges entende que o CTN apresenta a palavra “lançamento” para se referir ora ao ato (de lançamento), ora ao procedimento (de lançamento), no qual aquele ato (de lançamento) é produzido. O art. 144, lembra ainda o indigitado Autor, deixa claro que o CTN utilizada o mesmo vocábulo para mencionar duas realidades jurídicas distintas: “[...] o Código Tributário Nacional, num só artigo, recorre ao termo ‘lançamento’ para significar duas realidades jurídicas distintas: uma de índole substantiva – o ato administrativo de lançamento; outra de caráter procedimental – o procedimento administrativo de lançamento. A polissemia de significados da voz ‘lançamento’ revela-se, nesse passo, em toda sua clareza” (BORGES, J. S. M. **Lançamento tributário**. 2. ed. ver. e atual. São Paulo: Malheiros Editores S.A., 1999. p. 239).

³⁴¹ Esse enquadramento dogmático-jurídico nos parece, portanto, mais coerente do que aquele outro formulado por Vladimir Morgado, o qual, em obra com nada menos de quatro (4) tomos, depois de afirmar que processo tributário administrativo tem natureza de direito administrativo insere-o na competência concorrente do art. 24, I... Ele escreve “[...] a Constituição de 1988 foi clara ao mencionar os temas sujeitos à competência legislativa concorrente. O que mais agora interessa é o direito tributário, previsto no inc. I do art. 24 constitucional, porque o lançamento e seu processo administrativo de discussão, embora não sejam propriamente matérias tributárias, guardam estreita relação com estas”, logo depois acrescenta “[...] o art. 146 constitucional constitucional, ao desdobrar a competência concorrente tributária, apontou expressamente ser o lançamento tema de lei complementar de normas gerais, não obstante tal instituto pertencer muito mais ao direito processual administrativo do que ao direito tributário material”, para finalmente dizer, porém, e de modo confuso, que “não deixa de se encaixar no campo do tributário formal [...]” (MORGADO, Vladimir Miranda. **Contribuinte e fisco no processo administrativo** – atuação e atuação: lei nacional de normas gerais e viabilidade jurídica. Curitiba: Juruá, 2013. p. 151-2).

Insistamos um pouco mais nesse aspecto de magna relevância para a adequada compreensão do argumento que ora apresentamos. A Constituição, impossibilitada de conceituar ou definir todas as categorias jurídicas empregadas ao longo de seu texto, muitas vezes se vale de conceitos pressupostos ou simplesmente “conceitos pré-constitucionais”, trabalhados pela dogmática jurídicas ou previstos tradicionalmente em leis anteriores³⁴². É o que se dá com o “lançamento”, previsto no já citado artigo 146, III, “b”, porém não definido no texto da constituição, que remete, na sua contextura aberta, à densificação normativa para lei, no caso, o Código Tributário Nacional. Esse diploma estabelece que (i) o lançamento só se torna definitivo após a decisão da impugnação do sujeito passivo (art. 145, I); (ii) “as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo” suspendem a exigibilidade do crédito (art. 151, III); (iii) “a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória” extingue o crédito tributário (art. 156, IX).

Ora bem, segundo a sistemática do Código Tributário Nacional, a regulação do lançamento abrange não só a sua preparação – a ponto de o próprio art. 142 mencionar que ele é um procedimento –, mas também o seu procedimento de revisão. De maneira que, não soa aberrante, antes se mostra compatível com os valores lógico-linguísticos do enunciado constitucional, estender a interpretação do art. 146, III, “b” para abranger o processo tributário administrativo, e não apenas o ato de lançamento.

Recordamos, a esse propósito, e em reforço desse argumento, que o próprio art. 146, III, da Constituição emprega o advérbio “especialmente”, denotando tratar-se de rol meramente exemplificativo, não exaustivo³⁴³, como, aliás, já entendeu o Supremo Tribunal Federal³⁴⁴, pelo que outros aspectos relativos à matéria tributária podem ser disciplinadas por lei complementar.

Essa última ressalva é fundamental para a adequada compreensão do fenômeno, visto que o lançamento é apenas um, embora reputado o mais importante, entre outros atos de aplicação do Direito Tributário; está ao lado, portanto, de outros atos, como sejam o que reconhece isenção do pagamento de um tributo ou a imunidade, o que impõe a penalidade por violação à legislação tributária³⁴⁵, para ficarmos apenas nesses exemplos.

³⁴² OTERO, Paulo M. C. da Cunha. **Direito constitucional português**: identidade constitucional. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2010. v. I. p. 193-5.

³⁴³ Nesse sentido Sacha Camon Navarro Coêlho, que escreve “[...] o discurso constitucional é *numerus apertus*, meramente exemplificativo. Razão houve para isto. Certos temas, que a doutrina recusava fossem objeto de norma geral, passaram expressamente a sê-lo” (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **O controle de constitucionalidade das leis e o poder de tributar na CF/1988**. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 263).

³⁴⁴ Supremo Tribunal Federal entendeu, em sede de Recurso Especial n. 407.190/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, que o rol previsto no art. 146, III, da Constituição tem caráter meramente exemplificativo (FUCK, Luciano Felício. **Estado fiscal e Supremo Tribunal Federal**. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 179).

³⁴⁵ BORGES, J. S. M. **Lançamento tributário**. 2. ed. ver. e atual. São Paulo: Malheiros Editores S.A., 1999. p. 102; XAVIER, Alberto. **Do lançamento**: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2. ed. totalmente reformulada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 64-7.

Assim, no âmbito de normas gerais em direito tributário caberia à União dispor sobre diretrizes dos procedimentos de lançamento; de fiscalização dos contribuintes, de que pode resultar o ato de imposição de penalidade tributária (auto de infração); os procedimentos destinados à cobrança do tributo, cobrança essa de natureza *administrativa*, pois a judicial ou jurisdicional é matéria inserida no “direito processual” (art. 22, I), competência privativa da União, conforme visto *supra*; os procedimentos contenciosos, como os de impugnação do lançamento ou do auto de infração; os procedimentos de recursos a decisões proferidas nas impugnações; os procedimentos não contenciosos de consulta, reconhecimento de isenção ou de imunidade etc.

Todos esses aspectos do processamento da atividade da Administração Pública abrangidos pela expressão “direito tributário formal”, sujeitos à regulação por normas gerais, propiciando, a um só tempo, a uniformidade do direito processual tributário administrativo em todas as esferas de governo com poder impositivo – a necessária homogeneidade, inclusive para não gerar distorções de tratamento entre os particulares no âmbito da Federação –, bem como o respeito à autonomia federativa dos entes políticos e, portanto, à “identidade axiológica” da Constituição: essa maneira de perspectivar o fenômeno assegura aos Estados e aos Municípios adequarem as normas gerais às peculiares locais e às circunstâncias específicas de cada tributo de sua competência.

Notemos, ainda, que essas normas gerais sobre processo tributário administrativo seriam veiculadas em Lei Complementar, prevista no já citado art. 146, III, da Constituição. Esse tipo de lei exige quórum qualificado de aprovação, requisito formal consistente na votação por maioria absoluta dos membros das casas do Congresso Nacional, traduzindo as cautelas impostas pela Constituição pertinentes à “*representatividade político-jurídica*”, como menciona Souto Maior Borges³⁴⁶, que logo depois acrescenta

[...] Porque lei complementar, de regra, afeta relações que não se circunscrevem ao âmbito de interesses da União, mas se alongam no campo estadual e municipal, tem o seu processo de elaboração cercado, pelo legislador constituinte, de maiores cautelas. A garantia de vinculação da matéria votada ao interesse nacional é dada por um procedimento técnico de votação caracterizado pela maior representatividade quantitativa na elaboração da lei complementar, em contraste com a legislação ordinária. [...]

Foi esse, a propósito, o enquadramento normativo adotado pelo Projeto de Lei Complementar do Senado n. 222/2013 – Projeto de Lei Complementar nº 381, de 2014, na numeração na Câmara dos Deputados³⁴⁷ –, entendendo essa casa do Congresso Nacional que

³⁴⁶ BORGES, José Souto Maior. **Lei complementar tributária**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, EDUC, 1975. p. 46-50.

³⁴⁷ BRASIL. Congresso Nacional. Projeto de Lei Complementar nº 381, de 18 de dezembro de 2014, que estabelece normas gerais sobre o processo administrativo fiscal no âmbito das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Disponível

as normas gerais do processo tributário administrativo se inserem no contexto da competência concorrente da União e dos Estados-membros para legislar sobre direito tributário.

Já na doutrina do processo tributário administrativo a questão sob análise é apenas tangenciada, de forma lateral e mesmo subalterna, por Eduardo Domingos Bottallo. Conquanto o art. 146, III, não apresente em seu rol o processo administrativo, diz ele, isso não impede que “a matéria seja tratada neste nível, já que a indicação objeto do dispositivo é meramente exemplificativa”³⁴⁸, acrescentando logo depois que o próprio Código Tributário Nacional, veículo introdutor de normas gerais, já apresenta um “significativo número de preceitos que, direta ou indiretamente, interferem na estrutura e na dinâmica do processo administrativo”³⁴⁹.

Contra esse enquadramento se posiciona o já citado James Marins, o qual distingue o direito tributário formal (ou procedimento administrativo tributário) do processo tributário administrativo, com base numa suposta autonomia³⁵⁰ do direito processual tributário (fundado num *princípio da especialização da lide tributária*³⁵¹. A lide tributária, instaurada pela impugnação do contribuinte, provocaria uma “alomorfia”³⁵² na relação jurídico-tributária (conforme será amplamente analisado na segunda da parte desta pesquisa), argumento que o indigitado Autor utiliza para incluir o processo tributário administrativo no âmbito de incidência do art. 22, I (direito processual), conclusão essa que é, como pensamos ter demonstrado na seção anterior, insustentável porque, entre outras razões, encontra óbice na autonomia dos entes federativos que ficariam privados de legislar sobre o processamento de sua própria atividade administrativa (já que a competência do art. 22, I, é privativa da União e, por isso, exclui a atuação de qualquer ente, salvo na situação excepcional de delegação prevista no parágrafo único).

Ressaltemos, ainda a respeito dessa discussão, que a Comissão Especial (a de 1953) instituída pelo Ministério da Fazenda e encarregada de elaborar o Projeto do que depois veio a ser tornar o Código Tributário Nacional, da qual fez parte Rubens Gomes de Sousa, ressaltou do âmbito das matérias que poderiam ser inseridas nas normas gerais de direito financeiro (a

em:

<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=9C46CDA5017307D24A80AD4572F0A403.proposicoesWebExterno1?codteor=1291829&filename=Tramitacao-PLP+381/2014>. Acesso em: 27 de abril de 2018.

³⁴⁸ BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Curso de processo administrativo tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2009. p. 120.

³⁴⁹ BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Curso de processo administrativo tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2009. p. 121.

³⁵⁰ Contra as pretensas autonomias conferir BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 32-4. Também Sacha Calmon Navarro Coêlho: “O Direito é uno, todo interligado, a reger a vida social. São tolices essas ‘autonomias científicas’ dos diversos ramos do Direito. Muitos juristas se comprazem em dizer que o seu Direito é autônomo e importante, mais importante que os demais. Ora, essa divisão do Direito em ramos é, a um só tempo, funcional e didática e nada mais. Serve apenas ao pragmatismo, na regulação dos múltiplos aspectos da vida social, instituindo princípios e diretivas adequadas aos objetos regulados, e facilita no plano didático o ensino e a compreensão do Direito” (COÊLHO, Sacha Clamon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 16. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018. p. 26).

³⁵¹ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial**. 7. ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016. p. 72-3 e 86.

³⁵² MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial**. 7. ed. rev. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016. p. 26-7.

Constituição de 1946 não se referia ao direito tributário) aquelas pertinentes ao processo tributário administrativo.

Com efeito, constou do Relatório elaborado por Rubens Gomes de Sousa o seguinte argumento:

8. O Anteprojeto regulava, nos Livros VIII e IX respectivamente, a matéria relativa ao processo tributário administrativo e judicial, incluída pelo seu autor em razão do interesse prático de oferecer um texto único ao exame da crítica. Desde a primeira fase dos seus trabalhos, a Comissão orientou-se no sentido de destacar essa matéria, para efeito de seu tratamento em leis específicas. [...] Diferentes considerações justificam essa orientação. Quanto ao processo administrativo, não seria possível considerá-lo incluído na competência legislativa federal sobre normas gerais de direito financeiro. Assim sendo, a matéria do Livro VIII do Anteprojeto somente poderia ser aplicável à União, como aliás dispunha de modo expreso o art. 302, circunstância que viria entretanto a quebrar a unidade sistemática do Código como lei normativa. De tudo o que se refere ao processo administrativo, somente poderia ser conservada no Código, com fundamento na competência constitucional invocado no art. 1º, a relação dos requisitos mínimos a serem observados pela legislação federal, estadual e municipal, seja como normas gerais de direito tributário dado o seu reflexo sobre o desenvolvimento e a extinção das relações entre a Fazenda Pública e o contribuinte, seja como decorrência de princípios constitucionais expressos ou implícitos em matéria de direitos e garantias individuais. [...]

A eliminação dos Livros VIII e IX afetou entretanto o estudo de outros dispositivos do Anteprojeto. Neste, com efeito, a matéria processual havia sido regulada em função das idéias pessoais de seu autor sobre o desenvolvimento da relação jurídica tributária, envolvendo ainda um entrosamento sistemática entre a instância administrativa e a judicial, maior que o contido nos ordenamentos legais vigentes. [...] Em consequência, houve necessidade de modificar, por vezes substancialmente, alguns dispositivos remanescentes do Anteprojeto, principalmente no que se refere à extinção da obrigação tributária, a fim de não condicioná-los a orientação processual determinada; [...].³⁵³

Passado mais de meio século dessa maneira de perspectivar o fenômeno; estando ademais vigente uma Constituição diversa daquela em vigor quanto da elaboração do projeto de Código Tributário Nacional; tendo ainda se desenvolvido os estudos sobre o direito tributário formal, tradicionalmente subalternizado em comparação com as análises da relação jurídica em torno da obrigação de pagar o tributo, não podemos continuar afirmando que a regulação da atividade da Administração Pública voltada a fazer atuar o direito tributário substancial não se insere no âmbito direito tributário formal, do qual faz parte, como vimos acima, o processo tributário administrativo.

Recordemos também, como faz Paulo Otero em relação ao Direito Administrativo, que durante o século XX se operou uma marginalização científica do procedimento

³⁵³ BRASIL. Ministério da Fazenda. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, 1954. p. 91-2. Disponível em: <<http://www2.senado.gov.br/bdsf/handle/id/511517>>. Acesso em: 25 nov. 2018.

administrativo³⁵⁴. O estudo dogmático do direito administrativo, esclarece o administrativista português, era concentrado no ato administrativo, “numa clara marginalização científica da temática do procedimento administrativo”³⁵⁵, reduzido que era a um “problema de marcha ou fases tendentes a obter a decisão administrativa final”³⁵⁶; porém, da segunda metade do século XX para cá,

[...] o desenvolvimento dogmático dos direitos fundamentais e das vinculações administrativas próprias de um Estado de Direito material fizeram tomar consciência de que pelo procedimento administrativo passava a essência do posicionamento dos particulares perante a Administração Pública e do relacionamento desta face àqueles: saber se o particular era configurado como mero súbdito ou como um verdadeiro cidadão acabava por se, afinal, uma questão referente ao procedimento administrativo.³⁵⁷

Esse entendimento formulado em relação ao Direito Administrativo nos parece plenamente aplicável ao Direito Tributário, que é afinal uma especificação do primeiro (não sendo mera coincidência, a propósito, que, enquanto a dogmática do Direito Administrativo se ocupava primordialmente do ato administrativo, a do Direito Tributário estivesse centrada no lançamento). De maneira que o procedimento tributário administrativo não pode seguir marginalizado, parecendo a nós que é ele uma das questões centrais do direito tributário no cenário atual.

A Constituição de 1988 poderia ter disposto no texto do art. 24, I, até para evitar a discussões doutrinárias e às vezes complexas inferências normativas, além da expressão “direito tributário”, também o “processo tributário administrativo”; sem embargo, já afirmamos que ao mencionar apenas direito tributário, o enunciado normativo abrange tanto o direito tributário material quanto o formal.

Finalmente, como o Sistema Constitucional Tributário não se referiu no texto constitucional ao regime peculiar e mais exigente quanto a esse último aspecto ou momento da “vida” do tributo (o processo tributário administrativo), como se deu no caso do primeiro aspecto (o direito tributário material), a conclusão a que se chega é que ele se submete ao regime geral da Administração Pública, ou seja, a todos os princípios e regras que determinam a atuação da Administração, a legalidade, a moralidade, a pessoalidade, etc., além do respeito aos direitos fundamentais previstos no art. 5º, a começar pelo devido processo legal.³⁵⁸

³⁵⁴ OTERO, Paulo M. C. da Cunha. **Direito do procedimento administrativo**. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2016. p. 36.

³⁵⁵ OTERO, Paulo M. C. da Cunha. **Direito do procedimento administrativo**. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2016. p. 36.

³⁵⁶ OTERO, Paulo M. C. da Cunha. **Direito do procedimento administrativo**. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2016. p. 36.

³⁵⁷ OTERO, Paulo M. C. da Cunha. **Direito do procedimento administrativo**. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2016. p. 36.

³⁵⁸ “[...] Por conseguinte, estamos aqui face ao momento administrativo dos impostos, compreendendo-se assim que a sua disciplina jurídica não esteja subordinada ao exigente princípio constitucional da legalidade fiscal, bastando-se a Constituição, em contrapartida, com o respeito pelo princípio da legalidade da administração. Um momento que pode ser mais ou menos complexo consoante o tipo de imposto.” (NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 9. ed. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2016. p. 59).

Ficou assentado que o processo tributário administrativo pode ser enquadrado no âmbito de validade da expressão direito tributário, prevista no art. 24, I, da Constituição, de modo que incumbe à União dispor sobre o assunto no âmbito de “normas gerais”.

Por saber está qual o sentido e o alcance dessas “normas gerais”.

2.3.2 Normas gerais e processo tributário administrativo

2.3.2.1 Considerações gerais

A competência concorrente na Constituição de 1988 está repartida verticalmente como se depreende do enunciado no art. 24 e parágrafos: à União compete editar normas gerais sobre direito tributário, o formal inclusive, no que se incluem as normas gerais de processo tributário administrativo.

O art. 24, I, assim como seu §1º devem ser interpretados conjuntamente com o art. 146, III³⁵⁹, também da Constituição, que exige Lei Complementar para estabelecer “normas gerais em matéria de legislação tributária”.

Mas o conteúdo e o alcance das normas gerais, seu significado jurídico, eis uma tarefa difícil de se desincumbir³⁶⁰⁻³⁶¹⁻³⁶², a ponto de Diógenes Gasparini afirmar ser “muito penoso conceituar com a desejada precisão lógica e jurídica o que seja norma geral. Também não há conceito legal dessa espécie normativa”³⁶³. “Note-se”, acrescenta Geraldo Ataliba sob a vigência de regime constitucional anterior, “que a Constituição não diz explicitamente que são

³⁵⁹ Nesse sentido, Fernanda Almeida, quem, depois de esclarecer que existem outros enunciados constitucionais além do art. 24 prevendo competências legislativas concorrentes, afirma ser concorrente “a competência prevista no artigo 146, inciso III da Constituição, no qual se determina que lei complementar estabelecerá normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre tópicos que ali se especificam”, prosseguindo adiante, “[c]onsiderando-se que, nos termos do artigo 24, I, já compete à União editar normas gerais de Direito Tributário, ter-se-ia, na espécie, uma redundância, não fora a especificação, no artigo 146, III, de que normas gerais serão veiculadas por lei complementar, o que o artigo 24, I, não esclarece” (ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. **Competências na Constituição de 1988**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 127).

³⁶⁰ “[...] Quanto à definição do que sejam as chamadas ‘normas gerais’, o certo é que, até o presente, nenhuma doutrina foi suficientemente rigorosa ao ponto de colocá-la no devido lugar do sistema jurídico. [...] (TORRES, Heleno Taveira. Comentários ao art. 146. CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (coord.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. p. 1.598).

³⁶¹ FERREIRA FILHO, Manuel Gonçalves. **Aspectos do direito constitucional contemporâneo**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 184.

³⁶² Sobre normas gerais em matéria tributária, escreve Navarro Coelho “expressão de resto polêmica à falta de um conceito escorreito de norma geral no Direito Tributário brasileiro, com a doutrina falhando por inteiro no encaixe de conceituar o instituto de modo insofismável” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. **O controle de constitucionalidade das leis e o poder de tributar na CF/1988**. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 260)

³⁶³ GASPARINI, Diogenes. Princípios e normas gerais licitatórias. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 239, p. 119-126, jan. 2005. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/43863/44720>>. Acesso em: 27 Nov. 2018.

normas gerais”; cabe, portanto, “ao intérprete dizê-lo, procedendo à exegese do contexto sistemático da Constituição”³⁶⁴⁻³⁶⁵.

A dogmática jurídica tem então procurado precisar o conteúdo dessas normas gerais, que não apareceram pela primeira vez na Constituição de 1988, antes remontam à Constituição de 1934³⁶⁶. Não se pode afirmar, porém, que a doutrina científica do direito tenha logrado alcançar conclusões esclarecedoras. Assim, por exemplo, Raul Machado Horta, o qual afirma que elas seriam “normas não exaustivas, normas incompletas, de modo a não esgotar na competência a matéria da legislação concorrente”³⁶⁷.

Como não nosso objeto principal a definição de “normas gerais” na Constituição, mas oferecer uma proposta interpretativa, sob a ótica da dogmática jurídica, para a questão de pesquisa formulada inicialmente – competência para legislar sobre processo tributário administrativo –, buscaremos apenas passar em revista algumas propostas de definição formuladas pela doutrina, fazendo-o gradativamente por meio de três aproximações nos subitens que se seguem.

2.3.2.2 Contributos de Diogo Figueiredo Moreira Neto, Tércio Sampaio Ferraz Júnior e Renato Monteiro de Rezende

Avançando na tentativa de apresentar contornos mais precisos à questão, Diogo de Figueiredo Moreira Neto, já sob a vigência da Constituição de 1988, propôs a tese segundo a qual as normas gerais, sendo um *tertium genus* normativo situado entre as regras e os princípios, apresentam três características. Seriam tais normas (i) principiológicas, (ii) nacionais e (iii) limitativas³⁶⁸: (i) principiológicas porque se cingiriam a estabelecer diretrizes vinculativas aos legisladores dos entes federados, não se aplicando direta e imediatamente “às relações jurídicas

³⁶⁴ ATALIBA, Geraldo. Competência do congresso para editar normas gerais. **Revista de Informação legislativa**, v. 18, n. 72, out./dez. 1981. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/181327>>. Acesso em: 24 nov. 2018.

³⁶⁵ “É reputado dos mais delicados e difíceis problemas, já enfrentados pela nossa doutrina – diante do específico panorama jurídico federal – aquele da determinação do sentido e alcance das expressões constitucionais – ‘normas gerais de direito financeiro’ ” (ATALIBA, Geraldo. Normas gerais de direito financeiro. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 82, p. 39-60, jul. 1965. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/27736/26613>>. Acesso em: 27 Nov. 2018).

³⁶⁶ Estabelecia a competência da União para editar normas gerais sobre o trabalho, a produção e o consumo (art. 5º, XIX, i). Fernando Almeida afirma que, apesar da previsão na Constituição de 1934, o tema só passou a ser objeto de maiores considerações pela dogmática jurídica com a Constituição de 1946, em cujo artigo 6º, XV, “b” se previu normas gerais sobre direito financeiro (ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. **Competências na Constituição de 1988**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 130).

³⁶⁷ HORTA, Raul Machado. **Direito constitucional**. 4. ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p. 357-8.

³⁶⁸ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Competência concorrente limitada. O problema da conceituação das normas gerais. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, a. 25, n. 100, out./dez. 1988. p. 127-164. Disponível em: em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/181992/000857523.pdf?sequence=1> Acesso: 18 de maio de 2018.

concretas”³⁶⁹⁻³⁷⁰; (ii) nacionais, uma vez que se aplicariam à toda federação com o fim de uniformização, realizando uma “atividade homogeneizadora”³⁷¹, de modo a evitar que a diversidade normativa se torne excessiva em prejuízo à unidade nacional; (iii) limitativas, pois limita a competência da União à edição de diretrizes e limita também o exercício do poder dos Estados-membros, e eventualmente dos Municípios, que não podem dispor, ao editarem suas normas particularizantes, em sentido contrário ao estabelecido pela União.³⁷²

Tércio Sampaio Ferraz Jr. também apresentou contribuição para o esclarecimento do conteúdo jurídico da expressão “normas gerais”, valendo-se inclusive de conceitos da lógica jurídica³⁷³. Assevera o Autor que a norma pode ser geral quanto ao conteúdo (“a matéria se reporta a toda e qualquer ocorrência da espécie”), e nesse sentido se opõe à norma singular (se reporta a um único caso); mas pode ser geral também quanto ao número de destinatários, falando em normas universais (universalidade dos destinatários) ou especiais (uma parte ou categoria de destinatários)³⁷⁴. Depois de se valer da lógica analítica, Ferraz Jr. adverte que ela não é capaz de resolver inteiramente o problema interpretativo, visto que a “expressão constitucional – normas gerais – exige também uma hermenêutica teleológica”³⁷⁵, e prossegue mais à frente lembrando a consagração do federalismo cooperativo, o que interfere na interpretação dos dispositivos constitucionais. Ele escreve:

Ora, o federalismo cooperativo vê na necessidade de uniformização de certos interesses um ponto básico da colaboração. Assim, toda matéria que extravase o interesse circunscrito de uma unidade (estadual, em face da União; municipal, em face do Estado) ou porque é comum (todos têm o mesmo interesse) ou porque envolve tipologias, conceituações que, se

³⁶⁹ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Competência concorrente limitada. O problema da conceituação das normas gerais. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, a. 25, n. 100, out./dez. 1988. p. 127-164. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/181992/000857523.pdf?sequence=1> Acesso: 18 de maio de 2018.

³⁷⁰ Em sentido contrário, afirmando que a Constituição de 1988 em nenhum momento circunscreeveu “o conceito de normas gerais ao de princípios ou normas dirigidas exclusivamente ao legislador estadual”, cf. Ricardo Rezende (REZENDE, Renato Monteiro de. **Normas gerais revisitadas: a competência legislativa em matéria ambiental**. Brasília: Senado Federal, Consultoria Legislativa, 2013. p. 25. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/243215/TD121-RenatoMonteiroRezende.pdf?sequence=1>). Acesso em: 24 nov. 2018.)

³⁷¹ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Competência concorrente limitada. O problema da conceituação das normas gerais. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, a. 25, n. 100, out./dez. 1988. p. 127-164. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/181992/000857523.pdf?sequence=1> Acesso: 18 de maio de 2018.

³⁷² “Chegamos, assim, em síntese, a que normas gerais são declarações principiológicas que cabe à União editar, no uso de sua competência concorrente limitada, restrita ao estabelecimento de diretrizes nacionais sobre certos assuntos, que deverão ser respeitadas pelos Estados-Membros na feitura das suas respectivas legislações, através de normas específicas e particularizantes que as detalharão, de modo que possam ser aplicadas, direta e imediatamente, às relações e situações concretas a que se destinam, em seus respectivos âmbitos políticos.” (MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Competência concorrente limitada. O problema da conceituação das normas gerais. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, a. 25, n. 100, out./dez. 1988. p. 127-164. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/181992/000857523.pdf?sequence=1> Acesso: 18 de maio de 2018).

³⁷³ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Normas gerais e competência concorrente. Uma exegese do art. 24 da Constituição Federal. **Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo**, São Paulo, v. 90, p. 245-251, jan. 1995. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67296/69906>. Acesso em: 19 de maio de 2018.

³⁷⁴ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Normas gerais e competência concorrente. Uma exegese do art. 24 da Constituição Federal. **Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo**, São Paulo, v. 90, p. 245-251, jan. 1995. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67296/69906>. Acesso em: 19 de maio de 2018.

³⁷⁵ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Normas gerais e competência concorrente. Uma exegese do art. 24 da Constituição Federal. **Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo**, São Paulo, v. 90, p. 245-251, jan. 1995. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67296/69906>. Acesso em: 19 de maio de 2018.

particularizadas num âmbito autónomo, engendrariam conflitos ou dificuldades no intercâmbio nacional, constitui matéria de norma geral.³⁷⁶

Numa outra oportunidade, o mesmo Tércio Sampaio Ferraz Jr., depois de afirmar que uma classificação das normas jurídicas no sentido rigorosamente lógico da expressão é impossível, propõe uma classificação com finalidade didática³⁷⁷. O autor emprega para essa classificação um ponto de vista semiótico (Teoria Geral dos Signos), dividindo as normas em três planos distintos: sintático, semântico e pragmático.

Importa para a discussão em apreço especialmente o plano semântico. Esse plano de classificação das normas jurídicas leva em conta os destinatários, a matéria, o espaço e o tempo, reportando-se, diz o citado filósofo do direito, “ao âmbito de validade”³⁷⁸ das normas jurídicas.

Segundo essa perspectiva (o plano semântico), as normas podem ser classificadas do seguinte modo (para o que interessa): (i) quanto aos destinatários: (i.1) normas gerais e (i.2) normas individuais; (ii) quanto à matéria (“corresponde à *facti species*” i.e., a “descrição da hipótese da situação de fato, sobre a qual incide a consequência”³⁷⁹): (ii.1) normas gerais-abstratas (ii.2) normas especiais e (ii.3) normas excepcionais; (iii) quanto ao espaço ou limite espacial de incidência³⁸⁰, podendo se falar, isso Ferraz Jr. não escreve mas se infere do que ele apresenta, em (iii.1) norma nacional e (iii.2) norma local.

A essas luzes, as normas podem ser “gerais” sob óticas distintas, cabendo ao aplicador ter em conta qual sentido a expressão “normas gerais” é empregada no enunciado normativo objeto de interpretação: podem ser gerais em relação aos destinatários, e nesse caso, se opõe a normas individuais; podem ser gerais em relação à matéria, normas “gerais-abstratas”, como prefere o referido autor, e nesse sentido distinguem-se das normas especiais e excepcionais; e podem enfim ser gerais no sentido espacial de incidência, e nesse aspecto se distinguem as normas nacionais (regulação uniforme) e as normas locais (regulação peculiar).

Observemos, desde logo, que essas classificações não se excluem, antes podem se complementar, sendo plenamente possível falar em norma geral quanto aos destinatários, ao conteúdo e o âmbito espacial de incidência. Qual desses sentidos é o empregado pela Constituição no art. 24, §1º?

[...] Num regime federativo, por exemplo, há normas que incidem em todo o território nacional, outras apenas nos limites dos Estados da Federação, outras, ainda, nos dos Municípios. Assim, por exemplo, as normas de Direito Civil,

³⁷⁶ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Normas gerais e competência concorrente. Uma exegese do art. 24 da Constituição Federal. **Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo**, São Paulo, v. 90, p. 245-251, jan. 1995. Disponível em: <<https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67296/69906>>. Acesso em: 19 de maio de 2018.

³⁷⁷ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito**: técnica, decisão, dominação. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 92.

³⁷⁸ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito**: técnica, decisão, dominação. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 95.

³⁷⁹ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito**: técnica, decisão, dominação. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 95-6.

³⁸⁰ No plano semântico o Autor apresenta ainda a classificação das normas quanto ao critério do tempo, que podem ser normas de validade permanente e normas de validade provisória ou temporária; normas irretroativas e normas retroativas; normas de incidência imediata e normas de incidência mediata.

Direito Penal, Direito do Trabalho etc. são *nacionais*. Já as normas sobre tributos de competência do Município são *locais*, porque sua incidência é regionalizada. Às vezes, o próprio ordenamento faz referência à distinção entre normas, como é o caso da Constituição de 1988, que, a propósito de certos conteúdos, discrimina entre a competência da União, dos Estados federados e dos Municípios. Assim, aquela é que compete para estabelecer *normas gerais* sobre matérias referentes, por exemplo, à saúde pública, cabendo aos Estados e Municípios uma competência local. A expressão *normas gerais* tem de ser interpretada pela dogmática analítica, com ajuda de suas distinções tipológicas. Que significa *geral*? É a norma *geral* no sentido do destinatário, da *facti species* ou do espaço de incidência? Se um Estado federado, digamos, vier a definir um produto como nocivo à saúde pública e proibir a sua comercialização em seu território, estaria respeitando o preceito constitucional? Para resolver o conflito, o jurista tem de combinar diferentes critérios, como o critério da generalidade abstrata e do espaço de incidência. A vedação da comercialização e a qualificação do produto é objeto de norma geral-abstrata nacional, isto é, seu âmbito é todo o território nacional. Os Estados só podem estabelecer normas gerais abstratas de incidência *local*, por exemplo, que determinem o registro dos produtos qualificados pela norma nacional nos órgãos do governo estadual.³⁸¹

A partir dessa classificação sob o critério semântico proposta por Ferraz Jr., numa *primeira* aproximação do conteúdo das normas gerais, inferimos que a expressão constitucional inserta no art. 24, §1º significa, a princípio, norma geral *quanto ao espaço territorial de incidência*. Dizemos *a princípio*, porque, como escreve o autor citado, a interpretação levada a efeito pela dogmática analítica poderá exigir a combinação de mais de um critério.

E não só isso. A interpretação do enunciado legal não se alcança apenas com o arsenal técnico ou jurídico-formal, pois deve ser observada a “identidade axiológica” consagrada no sistema jurídico constitucional, aspecto impossível de apreensão numa perspectiva puramente normativista.³⁸²

O instrumental jurídico-formal não é capaz de solucionar problemas interpretativos do texto constitucional quando há consagração de valores em conflito, como sejam, de um lado, o da autonomia dos entes federativos, traduzido na igualdade das pessoas com autonomia política;

³⁸¹ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito**: técnica, decisão, dominação. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 95-6.

³⁸² Geraldo Ataliba escrevia em meados do século passado algo análogo sobre a “rigorosa cautela e prudente comedimento na ordenação ‘normativa geral’, em matéria tributária, que tantas considerações multiformes estão a recomendar [...] cautela e prudência mais acentuadas”, recomendações essas, prossegue o Autor, que “não se cingem, como é claro, a conveniências de ordem sòmente técnica e jurídico-formal, mas, também políticas” (ATALIBA, Geraldo. Normas gerais de direito financeiro. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 82, p. 39-60, jul. 1965. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/27736/26613>>. Acesso em: 27 Nov. 2018).

e, de outro, o da unidade nacional, relacionado não só com a segurança jurídica³⁸³⁻³⁸⁴, mas também com a igualdade dos particulares, designadamente pela previsibilidade de um idêntico tratamento das relações jurídicas pertinentes ao poder de arrecadar os tributos em qualquer parte do país.

Assim, “norma geral” para a Constituição não se confunde com aquele tipo de norma geral quanto à descrição da hipótese de incidência (previsão do fato-tipo), na classificação bastante conhecida da Teoria da Norma Jurídica, a qual se opõe à “norma concreta”, debaixo de uma ótica estritamente formal da lógico-jurídica, porquanto a União poderia editar normas com essas características sobre todos os assuntos do art. 24, esvaziando o condomínio legislativo.³⁸⁵

É isso que afirma Renato Monteiro de Rezende para quem norma geral se opõe, nesse caso, à norma editada para atender peculiaridades existentes no âmbito dos Estados-membros³⁸⁶ e, em alguns casos, dos Municípios³⁸⁷; norma geral se distingue, assim, da norma local. Especificamente no contexto da competência concorrente, normas locais, em contraste com as normas gerais, editadas no exercício da competência complementar ou suplementar, são as destinadas a atender peculiaridades encontradas apenas nas entidades subnacionais.³⁸⁸⁻³⁸⁹

³⁸³ Nesse sentido, estudo de Ricardo Martins, defensor da tese segundo a qual “dois fatos justificam a legislação federal numa Federação: o primeiro, garantia dos interesses predominantemente nacionais, fundamenta a instituição de competências privativas; o segundo, garantia da segurança jurídica, fundamenta a possibilidade de edição de normas gerais”, e prossegue, “[n]a base das competências concorrentes enunciadas no art. 24 da Constituição estão dois princípios constitucionais: o princípio da igualdade, justificante da edição de normas particulares pelos Estados conforme suas peculiaridades, e o princípio da segurança jurídica, justificante da edição de normas gerais pela União, de caráter nacional, aplicáveis, em princípio, a todos os entes federativos” (FREITAS MARTINS, Ricardo Marcondes. As normas gerais de direito urbanístico. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 239, p. 66-88, jan. 2005. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/43857/44716>>. Acesso em: 28 Nov. 2018).

³⁸⁴ É, no fundo, o conflito apontado por Tércio Sampaio Ferraz Junior entre a unidade de conteúdo e a unidade de competência do sistema tributário nacional (FERRAZ JUNIOR, T. S. Segurança jurídica e normas gerais tributárias. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 17-18, p. 51-7, julho/dez. 1981).

³⁸⁵ Renato Rezende afirma também que tal expressão não pode se referir à generalidade no sentido dos destinatários: “[...] Se um dado preceito fosse geral, em termos do art. 24 da Constituição, pelo simples fato de vincular a todos, a União poderia, em sede de competência concorrente, editar quaisquer normas, desde que lhes conferisse âmbito de aplicação limitado. Tal raciocínio não pode, contudo, subsistir à luz do que dispõem as regras dos parágrafos do art. 24. Assim, a afirmação de que normas gerais são aquelas passíveis de aplicação federativamente uniforme deve ser interpretada no contexto da ausência de peculiaridades estaduais a obstar a edição de um conjunto de regras uniformemente aplicáveis em todo território nacional” (REZENDE, Renato Monteiro de. **Normas gerais revisitadas**: a competência legislativa em matéria ambiental. Brasília: Senado Federal, Consultoria Legislativa, 2013. p. 23. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/243215/TD121-RenatoMonteiroRezende.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 24 nov. 2018).

³⁸⁶ REZENDE, Renato Monteiro de. **Normas gerais revisitadas**: a competência legislativa em matéria ambiental. Brasília: Senado Federal, Consultoria Legislativa, 2013. p. 23. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/243215/TD121-RenatoMonteiroRezende.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 24 nov. 2018.

³⁸⁷ Em alguns casos, porque não são todas as matérias arroladas no art. 24 da Constituição que alcançam os municípios, como, por exemplo, procedimentos em matéria processual, que dizem respeito, como visto, ao exercício da função jurisdicional. Como os municípios não exercem função jurisdicional – não têm poder judiciário –, não há falar em norma local municipal sobre atuação da função jurisdicional.

³⁸⁸ “[...] [N]ormas destinadas especificamente a regular realidades verificáveis apenas em âmbito local ou regional devem ser obra do legislador estadual” (REZENDE, Renato Monteiro de. **Normas gerais revisitadas**: a competência legislativa em matéria ambiental. Brasília: Senado Federal, Consultoria Legislativa, 2013. p. 23. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/243215/TD121-RenatoMonteiroRezende.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 24 nov. 2018).

³⁸⁹ Ricardo Rezende anota que parece ser esse o significado adjudicado pelo Supremo Tribunal Federal a expressão normas gerais no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.645, conforme voto do Ministro Carlos Ayres Britto, segundo o qual “norma geral, a princípio, é aquele que emite comando passível de uma aplicabilidade federativamente uniforme”; bem assim no julgamento, pela 2ª turma, do Agravo Regimental do Recurso Extraordinário nº 433.352, cujo objeto foi a análise da constitucionalidade de lei sobre Imposto sobre Serviços, a qual excluía do âmbito de incidência desse tributo serviços desempenhados por instituições financeiras. Ficou assentado nesse último julgamento que “a observância de normas gerais em matéria tributária é imperativo de segurança jurídica, na medida em que é necessário assegurar tratamento centralizado a alguns temas para que seja possível estabilizar legitimamente expectativas. Neste contexto, ‘gerais’ não significa ‘genéricas’, mas sim ‘aptas a vincular todos os entes federados e os administrados’”. Como se pode notar, igualmente nesse julgado, a Corte evitou adotar conceito de norma geral fundado em seu maior grau de abstração. Ao contrário disso, invocou razões de segurança jurídica para justificar o tratamento de questões específicas de uma matéria sujeita a normatização e associou a generalidade dessa

Ricardo Rezende³⁹⁰ aponta, em estudo que se propõe a revisitar as normas gerais, duas ordens de razões que autorizam o poder legislativo da União a editar esse tipo normativo: “(i) quando o objeto regulado não se apresentar substancialmente variável nas diferentes unidades da federação”³⁹¹; bem assim “(ii) quando houver a necessidade, constitucionalmente identificável, de uniformização normativa, para atender a imperativos de segurança jurídica e de manutenção de equilíbrio federativo”³⁹².

2.3.2.3 *Contributo de Rubens Gomes de Sousa e a questão das normas gerais no contexto do direito tributário*

Numa *segunda aproximação* à questão das normas gerais, há elementos suficientes que indicam que o significado objetivado na ordem jurídica brasileira acerca desse tipo normativo não parece ter encontrado inspirações nas lições da lógica das proposições jurídicas.

Com efeito, os debates sobre o conteúdo das “normas gerais” no contexto do direito financeiro já vêm de longa data. Desde meados da década de 1940, realizaram-se conferências entre técnicos e estudiosos com o objetivo de debater a codificação da legislação tributária, com a edição de uma lei de aplicação em toda a federação – União, Estados-membros e Municípios³⁹³. Essa iniciativa encontrava óbice, contudo, na competência legislativa dos entes federativos em matéria tributária.³⁹⁴

espécie normativa ao seu âmbito de vigência pessoal e territorial, à sua aptidão para vincular todos os entes federados e todos os administrados” (REZENDE, Renato Monteiro de. **Normas gerais revisitadas**: a competência legislativa em matéria ambiental. Brasília: Senado Federal, Consultoria Legislativa, 2013. p. 25-6. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/243215/TD121-RenatoMonteiroRezende.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 24 nov. 2018).

³⁹⁰ REZENDE, Renato Monteiro de. **Normas gerais revisitadas**: a competência legislativa em matéria ambiental. Brasília: Senado Federal, Consultoria Legislativa, 2013. p. 26. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/243215/TD121-RenatoMonteiroRezende.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 24 nov. 2018.

³⁹¹ “[...] [P]arece razoável concluir que a União está autorizada a editar normas gerais sempre que não houver peculiaridades no objeto regulado que exijam tratamento diferenciado em ao menos um Estado federado. Naquilo em que, para fins de disciplina normativa, o objeto se revela homogêneo nos diferentes Estados, é viável a sua regulação uniforme em lei nacional. Dessarte, não verificadas peculiaridades de alcance estadual ou mesmo regional, a União poderá, no exercício de sua competência instituir normas gerais, regular nacionalmente a matéria, inclusive para tratar de detalhes e pormenores” (REZENDE, Renato Monteiro de. **Normas gerais revisitadas**: a competência legislativa em matéria ambiental. Brasília: Senado Federal, Consultoria Legislativa, 2013. p. 26. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/243215/TD121-RenatoMonteiroRezende.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 24 nov. 2018).

³⁹² “[...] [A] edição de normas uniformes também se justifica pela incidência de princípios constitucionais em determinados âmbitos de regulação, a exigirem o tratamento normativo uniformizado de certas matérias. Sempre que o tratamento uniforme de uma dada questão for necessária para evitar graves conflitos estaduais, a edição de normas gerais se justificará, ainda que essas normas se façam sentir de forma diferenciada nos diversos Estados, dadas as peculiaridades verificadas no plano fático. Cabe frisar, contudo, que ação do legislador nacional nessa última hipótese não pode ser desacompanhada de justificação robusta a demonstrar que o sacrifício do poder em princípio conferido a determinado Estado para regular suas peculiaridades se faz por exigências constitucionais de preservação da unidade política e de uma estrutura federativa harmônica e funcional.” (REZENDE, Renato Monteiro de. **Normas gerais revisitadas**: a competência legislativa em matéria ambiental. Brasília: Senado Federal, Consultoria Legislativa, 2013. p. 30. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/243215/TD121-RenatoMonteiroRezende.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 24 nov. 2018).

³⁹³ SOUSA, Rubens Gomes de. Normas gerais do direito financeiro. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 37, p. 12-34, jul. 1954. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/13996>>. Acesso em: 27 Nov. 2018.

³⁹⁴ SOUSA, Rubens Gomes de. Normas gerais do direito financeiro. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 37, p. 12-34, jul. 1954. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/13996>>. Acesso em: 27 Nov. 2018.

Esse óbice foi superado com a Constituição de 1946, em cujo art. 5º, inciso XV, alínea “b”, havia a atribuição à União de competência para legislar sobre normas gerais em direito financeiro, cabendo aos estados a competência supletiva ou complementar na forma do art. 6º.

É interessante observarmos, ainda mais quando adotamos uma compreensão histórico-cultural do direito, que a expressão “normas gerais” no referido enunciado constitucional (art. 5º, Constituição de 46) resultou de uma “solução de compromisso”³⁹⁵ para preservar a autonomia política dos entes da federação, conforme registra Rubens Gomes de Sousa. Esse publicista lembra que a “emenda Baleeiro”, antes rejeitada na Grande Comissão da Assembleia Constituinte de 1946, voltou à cena, por intermédio de emenda nº 938³⁹⁶, quando se discutiam duas propostas, uma versando sobre a lei orgânica da contribuição de melhoria e outra sobre lei normativa em matéria de padronização dos orçamentos, incluídas no contexto do direito financeiro. “Ambas propostas específicas”, anota o citado Autor, “se tornariam desnecessárias, se fôsse incluída a regra genérica da competência federal em matéria de direito financeiro: e com êsse fundamento voltou a debate a emenda rejeitada pela Grande Comissão”³⁹⁷.

Prossegue Rubem Gomes de Sousa:

Entretanto, a nova implantação do problema focalizava um outro aspecto, agora de índole política mais que doutrinária: a preservação das autonomias legislativas locais. Sob êsse prisma centralizou-se o debate do plenário: e como solução de compromisso, surgiu a redução da amplitude da proposta original, limitando-se a competência legislativa da União tão somente às *normas gerais* de direito financeiro[...].³⁹⁸

O autor intelectual do anteprojeto do que depois se tornou o Código Tributário Nacional acrescenta que tal raciocínio parece exato

[...] porque se se reservasse à União *tôda* a competência privativa para legislar sobre direito financeiro, poderia ser sustentado não caber aos Estados e Municípios nenhuma competência legislativa residual na matéria. Então cairíamos no evidente absurdo de concluir que os Estados e Municípios não poderiam legislar sobre direito financeiro, nem mesmo para instituir e regular os tributos que lhes são privativamente atribuídos pela Constituição. É claro que não poderia ser êsse o pensamento do legislador constituinte.³⁹⁹

Na justificativa da “Emenda Baleeiro” consta também elementos que traduzem a ausência de qualquer preocupação acerca da lógica das proposições normativas:

Claro que a emenda não tem mais o mínimo propósito de consagrar determinada orientação acadêmica: visa disciplinar uniformemente em todo o

³⁹⁵ SOUSA, Rubens Gomes de. Normas gerais do direito financeiro. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 37, p. 12-34, jul. 1954. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/13996>>. Acesso em: 27 Nov. 2018.

³⁹⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro, Forense, 2018. p. XXIV.

³⁹⁷ SOUSA, Rubens Gomes de. Normas gerais do direito financeiro. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 37, p. 12-34, jul. 1954. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/13996>>. Acesso em: 27 Nov. 2018.

³⁹⁸ SOUSA, Rubens Gomes de. Normas gerais do direito financeiro. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 37, p. 12-34, jul. 1954. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/13996>>. Acesso em: 27 Nov. 2018.

³⁹⁹ SOUSA, Rubens Gomes de. Normas gerais do direito financeiro. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 37, p. 12-34, jul. 1954. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/13996>>. Acesso em: 27 Nov. 2018.

país as regras sobre a formação das obrigações tributárias, prescrição, quitação, compensação, interpretação etc., evitando o pandemônio resultante de disposições não só de um Estado para o outro, mas, até, dentro do mesmo Estado, conforme seja o tributo em foco. Raríssimas pessoas conhecem o Direito Fiscal positivo do Brasil, tal a Babel de decretos-leis e regulamentos colidentes na sua orientação geral.⁴⁰⁰

A dogmática jurídica, depois da Constituição de 1946, também com a designação de uma Comissão encarregada de elaborar anteprojeto de codificação da legislação tributária, passou a discutir o significado da expressão, sendo esse, de fato, o primeiro problema enfrentado pela Comissão Especial (a de 1953) encarregada de elaborar o anteprojeto de Código Tributário Nacional.⁴⁰¹

No Relatório dos trabalhos dessa Comissão Especial (a de 1953), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, o debate sobre esse tipo de norma esteve presente, prevalecendo a conclusão pela impossibilidade de um conceito apriorístico⁴⁰², na esteira de Carvalho Pinto⁴⁰³, de modo que somente a análise individual de cada proposição normativa poderia lograr identificar o que seja fundamental ou básico para ser veiculado numa “norma geral”⁴⁰⁴.

É nesse Relatório também que se faz alusão aos outros dois critérios propostos por esse último autor para legislar em norma geral: “*a aplicação simultânea a todas as pessoas políticas*” (União, Estados e Municípios), bem assim a previsão de situações ou institutos tipificados de modo genérico, só descendo às peculiaridades para “*permitir a atuação e praticidade do sistema tributário*”⁴⁰⁵.

Desde então há acentuado debate na doutrina do direito tributário, as correntes se dividindo em dicotômicas e tricotômicas quanto às funções da lei complementar, até chegar à Constituição de 1988, em cujo art. 146, III da Constituição⁴⁰⁶ há previsão de normas gerais em matéria tributária: para os dicotômicos a lei mencionada pelo art. 146, III, só poderia dispor

⁴⁰⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. XXIV.

⁴⁰¹ É o que se extrai da exposição de motivos da lavra do Ministro da Fazenda, Oswaldo Aranha, que encaminhou o Projeto do Código Tributário Nacional ao Presidente da República “5. O primeiro problema substancial com que teve de se defrontar a Comissão foi o relativo ao alcance da expressão ‘normas gerais’ consignada no art. 5º nº XV letra ‘b’ da Constituição, dispositivo invocado como fundamento constitucional para o Código. A questão se revestia de inegável gravidade, principalmente à vista de suas repercussões jurídicas e políticas no tocante à preservação da autonomia legislativa dos Estados e dos Municípios. Todavia, o que se depreende do estudo cuidadoso dos precedentes parlamentares e da elaboração doutrinária em matéria de normas gerais, sem embargo do seu inegável valor como subsídio para o balizamento do terreno em vista de ulteriores estudos, é a impossibilidade, e mesmo a inutilidade ou inconveniência práticas de uma delimitação apriorística do alcance do conceito, a ser por isso utilizado com o caráter de um *standard* jurídico na análise das hipóteses individuais da sua aplicação, antes que como um preceito suscetível de definição vinculante” (BRASIL. Ministério da Fazenda. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, 1954. p. 7. Disponível em: <<http://www2.senado.gov.br/bdsf/handle/id/511517>>. Acesso em: 25 nov. 2018).

⁴⁰² Também quanto à impossibilidade de fixar um conteúdo *a priori* das normas gerais, Geraldo Ataliba (ATALIBA, Geraldo. Normas gerais de direito financeiro. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 82, p. 39-60, jul. 1965. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/27736/26613>>. Acesso em: 27 Nov. 2018).

⁴⁰³ BRASIL. Ministério da Fazenda. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, 1954. p. 86-7. Disponível em: <<http://www2.senado.gov.br/bdsf/handle/id/511517>>. Acesso em: 25 nov. 2018.

⁴⁰⁴ BRASIL. Ministério da Fazenda. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, 1954. p. 86-7. Disponível em: <<http://www2.senado.gov.br/bdsf/handle/id/511517>>. Acesso em: 25 nov. 2018.

⁴⁰⁵ BRASIL. Ministério da Fazenda. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, 1954. p. 86-7. Disponível em: <<http://www2.senado.gov.br/bdsf/handle/id/511517>>. Acesso em: 25 nov. 2018.

⁴⁰⁶ TORRES, Heleno Taveira. Comentários ao art. 146. CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (coord.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. p. 1.601; CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 1.119.

sobre limitações ao poder de tributar e sobre conflitos de competência, enquanto para os defensores da função tricotômica, além das duas primeiras matérias, à União caberia regular normas gerais de direito tributário.⁴⁰⁷⁻⁴⁰⁸

Não nos interessa adentrar nesse debate, dado o corte epistemológico da pesquisa. Importa termos em conta que as normas gerais de direito tributário, desde a sua origem com a Constituição de 1946, tiveram a função de edificar uma “conceituação uniforme dos institutos tributários no território nacional”⁴⁰⁹, aspecto visado pelo projeto do Código Tributário Nacional⁴¹⁰:

Vinte e três unidades federativas cobram impostos sobre operações mercantis, exportação, transmissão *mortis causa* da propriedade etc., gerando questões de conflito espaciais de legislação, e criando tormentosos problemas para o contribuinte, que, em última análise, é o cidadão brasileiro, a quem se dirigem as garantias constitucionais, das quais se sobressaem a da isonomia e aquelas referentes à matéria patrimonial e tributária.

Mais de dois mil Municípios cobram exações tendo por objeto imóveis rurais e urbanos, transmissão imobiliária *inter vivos*, licença, indústrias e profissões, diversões públicas etc., onerando de omnímota forma o patrimônio, a renda ou o fruto do trabalho do contribuinte. Evidente, pois, a oportunidade e mesmo conveniência de edição de normas gerais que contornem as dificuldades, eliminem os inconvenientes e reduzam os possíveis atritos.

Ocorre que o contribuinte, em tôdas essas hipóteses, é o mesmo, sujeito às três mencionadas esferas de competência tributária. Êsses os pressupostos que estiveram diante dos olhos do constituinte [...].⁴¹¹

O já citado Rubens Gomes de Sousa⁴¹² debruçado sobre o tema das normas gerais, preferiu não as definir, antes se limitou a estabelecer dois critérios ou princípios hermenêuticos para orientar o legislador: *i*) a finalidade do dispositivo (que previa a competência da União para editar normas gerais de direito financeiro) e *ii*) o seu limite. A finalidade (i), na visão do citado autor, seria a de “*assegurar a atuação efetiva e uniforme*” dos enunciados normativos da

⁴⁰⁷ ESTEVES, Maria do Rosário. **Normas gerais de direito tributário**. São Paulo: Editora Max Limonad, 1997. p. 93-103.

⁴⁰⁸ Parece-nos que a tese dicotômica, se buscava respaldo na vigência do regime constitucional pretérito, hoje não encontra corroboração nos dados fornecidos pela experiência jurídica, nomeadamente à vista da previsão do art. 146, III, da Constituição da República, que expressamente estabelece a possibilidade de normas gerais sobre “legislação tributária”. Nesse sentido Vladimir Miranda Morgado, que afirma “[p]ela redação verificada na Carta de 1988, segundo os tricotômicos, hoje dúvidas não há de que a lei complementar tributária absorveu claramente tais papéis, de modo que está fora de cogitação asseverar-se que as normas gerais só poderão admitir regulação no campo dos conflitos de competência e das limitações ao poder tributar” (MORGADO, Vladimir Miranda. **Contribuinte e fisco no processo administrativo** – atuação e atuação: lei nacional de normas gerais e veículo legislativo adequado. Curitiba: Juruá, 2013. p. 164)

⁴⁰⁹ ATALIBA, Geraldo. Normas gerais de direito financeiro. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 82, p. 39-60, jul. 1965. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/27736/26613>>. Acesso em: 27 Nov. 2018.

⁴¹⁰ Essa função do projeto do Código Tributário Nacional foi encarecida pelo parecer aprovado pela Comissão da Constituição e Justiça elaborado pelo então deputado federal Aliomar Baleeiro, afirmando o seguinte: “[a] unificação do Direito Tributário federal, estadual e municipal oferece a primeira justificativa da codificação que o Ministro Osvaldo Aranha, em hora inspirada, empreendeu, cometendo-o à competência reconhecida do Professor Rubens Gomes de Sousa. A essa luz, o projeto não tem apenas utilidade equiparável à de nosso Código Civil, porque a magistral obra de Clóvis Beviláqua foi edificada sobre fontes de um Direito anterior e único em todo o Brasil: revela-se incomparavelmente mais útil e imprescindível, porque corresponde à tarefa jurídica, social e política do Código de Napoleão, que pôs termo à simultânea vigência de várias sortes de direito positivo dentro do mesmo país [...]” (BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro, Forense, 2018. p. XXVIII).

⁴¹¹ ATALIBA, Geraldo. Normas gerais de direito financeiro. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 82, p. 39-60, jul. 1965. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/27736/26613>>. Acesso em: 27 Nov. 2018.

⁴¹² SOUSA, Rubens Gomes de. Normas gerais do direito financeiro. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 37, p. 12-34, jul. 1954. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/13996>>. Acesso em: 27 Nov. 2018.

Constituição (“a competência federal só deve ser exercida quando a uniformidade legislativa seja inerente à atuação do preceito constitucional”⁴¹³); já o limite (ii), por outro lado, consistiria na “*competência legislativa das pessoas políticas*”, uma vez que a edição de normas gerais não poderia deixar de preservar a “competência legislativa originária dos Estados e Municípios”⁴¹⁴.

Rubens Gomes de Sousa⁴¹⁵ passa então a citar exemplos de situações suscetíveis, no seu modo de ver, e de acordo com o direito tributário vigente à época de sua formulação, de serem reguladas por normas gerais da União, a exemplo da conceituação do fato gerador dos impostos privativos, por se tratar da preservação do próprio sistema constitucional de rendas (o conceito de venda não poderia ser um para cada Município etc.).

Ora bem, não faria sentido, para ficarmos apenas nestes exemplos, que as modalidades de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, ou de sua extinção, ou mesmo exclusão, fossem diferentes em cada ente da federação, com prejuízo à segurança jurídica. Além disso, os objetos regulados – relativos ao poder tributário – não se apresentavam substancialmente variáveis nas diferentes unidades da federação, de maneira que não se poderia dizer que houvesse peculiaridades locais, por exemplo, quanto ao crédito e suas modalidades de extinção, que servissem de óbice à regulação nacional.

Vistas as coisas sob a perspectiva atual, pareceria absurdo que cada ente tributante definisse aspectos basilares da relação jurídico-tributária (obrigação tributária, do crédito, suas hipóteses de extinção etc.), cada um à sua maneira, pondo em risco até mesmo a integridade da Federação.

Seria diverso o cenário verificado no processo tributário administrativo?

É curioso notarmos que, nesse mesmo trabalho de Rubens Gomes de Sousa, há expressa menção ao processo tributário administrativo, que o autor enquadrava no campo do direito administrativo:

Finalmente, o direito tributário processual deve ser encarado sob o duplo aspecto do procedimento administrativo e do procedimento judicial. Quanto ao processo tributário judicial, a União dispõe de competência legislativa plena, e não circunscrita a normas gerais, por se tratar de competência para legislar sobre direito processual. Já o processo administrativo dos Estados e Municípios oferece um campo mínimo, por não existir na Constituição reserva de competência legislativa federal sobre direito administrativo. Certos aspectos fundamentais, entretanto, porque afetam diretamente o próprio direito subjetivo debatido no processo, poderão encontrar implantação constitucional: é o caso, por exemplo, da regulamentação da definitividade das decisões administrativas, que se entrosa com a garantia constitucional do direito de acesso ao Judiciário. *O ideal seria, entretanto, que através da*

⁴¹³ SOUSA, Rubens Gomes de. Normas gerais do direito financeiro. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 37, p. 12-34, jul. 1954. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/13996>>. Acesso em: 27 Nov. 2018.

⁴¹⁴ SOUSA, Rubens Gomes de. Normas gerais do direito financeiro. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 37, p. 12-34, jul. 1954. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/13996>>. Acesso em: 27 Nov. 2018.

⁴¹⁵ SOUSA, Rubens Gomes de. Normas gerais do direito financeiro. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 37, p. 12-34, jul. 1954. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/13996>>. Acesso em: 27 Nov. 2018.

*legislação sobre o processo tributário judicial, a União procurasse estabelecer um regime que, refletindo-se sobre o processo administrativo dos Estados e Municípios, e de certa forma pré-ordenado a sua regulamentação, sem invasão de competência e sem prejuízo das peculiaridades locais, atingisse um sistema orgânico e harmônico para o desenvolvimento das questões fiscais contenciosas em seus dois estágios de jurisdição. [...]*⁴¹⁶

Notemos que esse entendimento remonta ao ano 1954, quando mesmo os estudos do direito tributário material eram incipientes no Brasil – ao ponto de a Constituição referir ainda o direito financeiro, do qual o tributário apareceria como uma espécie. Não estranhemos, portanto, que não houvesse clima doutrinário para desenvolvimento do direito tributário formal. Contudo, isso já não pode ser afirmado hoje, porquanto inferimos da própria Constituição a imposição de “*uniformização dos procedimentos*” relativos à atuação do direito tributário material, isso no art. 146, III, “b”.⁴¹⁷

2.3.2.4 Significado e alcance das normas gerais e processo tributário administrativo

Agora, retomando o raciocínio sobre o significado e alcance das normas gerais que vínhamos desenvolvendo, tal expressão empregada no art. 24, §1º revela o sentido de generalidade quanto *ao espaço territorial de incidência*, voltadas à disciplinar especialmente aqueles assuntos que impõem *tratamento nacional uniforme*.⁴¹⁸

⁴¹⁶ SOUSA, Rubens Gomes de. Normas gerais do direito financeiro. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 37, p. 12-34, jul. 1954. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/13996>>. Acesso em: 27 Nov. 2018. Destacamos.

⁴¹⁷ Heleno Taveira Torres tangencia a questão ora em análise ao discorrer sobre o campo reservado à lei complementar para instituir normas gerais de direito tributário, entre elas as voltadas a “uniformizar os procedimentos de cobrança e fiscalização dos tributos, a partir da definição dos elementos comuns à obrigação, lançamento e crédito (arts. 146, III, ‘b’; 155, §2º, XII, CF), bem como os prazos de decadência e prescrição (art. 146, III, ‘b’, CF) [...]” (TORRES, Heleno Taveira. Comentários ao art. 146. CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (coord.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. p. 1.601). Certa doutrina se opõe, de um modo geral, a interpretação dilargada das matérias suscetíveis de regulação por norma geral nacional por entender que viola o princípio federal, inclusive aduzindo a inconstitucionalidade de dispositivos insertos no Código Tributário Nacional, sobre o que escreve Sacha Calmon Navarro Coêlho: “[u]ma forte e esclarecida parcela da doutrina justributária brasileira, com ótimas razões e fortes raízes federalistas, recusa partes do Código Tributário Nacional atual ao argumento de que cuidam de temas que, longe de se constituírem em *normas gerais*, imiscuem-se na competência privativa e indelegável das pessoas políticas, invadindo-a, contra a Constituição. Em síntese, são repelidas as regulações do CTN sobre o *fato gerador de impostos da competência* das pessoas políticas e sobre atos administrativos que lhe são privativos, atos de lançamento fiscais, v.g., além de prescrições sobre interpretação de leis tributárias, tidas por descabidas. Evidentemente, sustentam tais colocações as teorias federalistas e a autonomia constitucional das pessoas políticas, e o próprio sistema de *dação e repartição* de competências, cujo *único fundamento* é a Constituição. É inegável a boa procedência desta postura crítica. O assunto é delicadíssimo. Ocorre que o federalismo brasileiro, como talhado na Constituição de 1988, é *normativamente centralizado, financeiramente repartido e administrativamente descentralizado*. Há tantos federalismos, diversos entre si, quantos Estados federativos existam. O importante é que haja um *mínimum* de autodeterminação política, de autogoverno e de produção normativa da parte dos Estados federados. Quanto à repartição das competências legislativas, a questão resolve-se pela opção do legislador. No Brasil, ao menos em tema de tributação, o constituinte optou pelo fortalecimento das prerrogativas do poder central. Este fato, por si só, explica por que avultou a área legislativa reservada à lei complementar tributária. A assertiva é comprovável por uma simples leitura do CTN redivivo e do art. 146, III, da CF, que reforça o centralismo legislativo em sede de tributação, além de matérias esparsas ao longo do capítulo tributário, deferida a lei complementar. [...]” (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *O controle de constitucionalidade das leis e o poder de tributar na CF/1988*. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 263-4).

⁴¹⁸ O Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.060, firmou entendimento no sentido de *prestigiar a iniciativa legislativa dos entes periféricos em matéria arrolada no âmbito da competência concorrente desde que não haja* “necessidade autoevidente de uniformidade nacional na disciplina da temática” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.060/DF. Relator: Ministra Luíz Fux. *Pesquisa de jurisprudência*, Acórdãos, 25 de fevereiro de 2015. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8340395>>. Acesso em: 15 dez. 2018.)

Esse tratamento nacional uniforme pode decorrer de três ordens de fatores: 1º) “a matéria regulada pela norma extrapola o interesse restrito de uma unidade federada”; 2º) “a matéria regulada é de interesse comum de todos os entes federados”; 3º) “a matéria regulada diz respeito a tipologias ou conceitos, a institutos ou instituições, que não admitem sejam particularizados em cada ente federado”, sob pena de provocar conflitos ou dificultar o intercâmbio nacional, bem como causar violação à *isonomia no tratamento dos particulares*, com risco inclusive, em casos extremos, de esgarçamento do liame federativo.

Tais ordens de razões, desenvolvidas por Ricardo Rezende⁴¹⁹, como vimos acima, abstratamente para todas as hipóteses do art. 24, se aplicam ao direito tributário, por sinal que previsto no primeiro dos incisos daquele artigo constitucional, acrescentando-se, ao lado dos valores da segurança jurídica e da manutenção do equilíbrio federativo, a imperiosa necessidade de tratamento isonômico dos particulares sujeitos ao poder tributário.

O regramento do processo tributário administrativo por normas gerais, como parte integrante do direito tributário, o seu arcabouço unificado (tipos de procedimentos, defesas, recursos etc.), está conforme as exigências do art. 24, §1º e art. 146, III da Constituição, de maneira a permitir “a adequada incidência do regime constitucional”⁴²⁰ da Administração Pública Tributária em todas as esferas da federação. Normas gerais, essas, veiculadas numa “lei federal federativa” editada pela União, para nos valermos da categorização de Sergio Resende Barros⁴²¹, uma subespécie de “*lei federal transitiva*”, cujo fim imediato seria “completar”, escreve ele, “a organização político-administrativa conferida pela Constituição à Federação”⁴²², e mais à frente, “ingressando no recinto da Federação, para aí ativar institutos e instituições de ordem pública, de teor político administrativo”⁴²³.

Por um outro modo de dizer, é função das normas gerais de direito tributário, de competência da União, por força o art. 24, I, §1º, e introduzidas por lei complementar, “harmonizar”, tomando de empréstimo a expressão de Heleno Taveira Torres, “os procedimentos de cobrança e fiscalização dos tributos”⁴²⁴.

⁴¹⁹ REZENDE, Renato Monteiro de. **Normas gerais revisitadas: a competência legislativa em matéria ambiental**. Brasília: Senado Federal, Consultoria Legislativa, 2013. p. 26. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/243215/TD121-RenatoMonteiroRezende.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 24 nov. 2018.

⁴²⁰ Expressão tomada de empréstimo de Ari Sunfeld empregada por esse autor em contexto um pouco diverso: SUNDFELD, Carlos Ari. Uma Lei de Normas Gerais para a Organização Administrativa Brasileira: O Regime Jurídico Comum das Entidades Estatais de Direito Privado e as Empresas Estatais. **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, [S.l.], v. 16, n. 59, jul. 2011. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/cgpc/article/view/3699/2326>>. Acesso em: 27 Nov. 2018.

⁴²¹ BARROS, Sergio Resende. Lei nº 8.666: Lei Federativa. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 197, p. 74-80, jul. 1994. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/46333>>. Acesso em: 15 Dez. 2018.

⁴²² BARROS, Sergio Resende. Lei nº 8.666: Lei Federativa. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 197, p. 74-80, jul. 1994. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/46333>>. Acesso em: 15 Dez. 2018.

⁴²³ BARROS, Sergio Resende. Lei nº 8.666: Lei Federativa. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 197, p. 74-80, jul. 1994.. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/46333>>. Acesso em: 15 Dez. 2018.

⁴²⁴ TORRES, Heleno Taveira. Comentários ao art. 146. CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (coord.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. p. 1.602.

As normas gerais de processo tributário administrativo disciplinariam as diretrizes dos procedimentos administrativos, não apenas os contenciosos (de impugnação ao lançamento ou auto de infração), mas também os ampliativos da esfera jurídica dos particulares (reconhecimento de isenção ou imunidade), os de consulta, os de elaboração de regulamentos (especialmente os que criam obrigações acessórias), entre outros.

Regulariam as posições jurídicas dos particulares, decorrentes do devido processo legal, tal como o direito de ser ouvido (antes do proferimento da decisão pela Administração Pública Tributária), o de produzir provas, o de obter uma decisão fundamentada, o direito de impugnar a decisão da Administração Tributária, o direito ao recurso, assegurando o tratamento uniforme dos particulares em toda a federação, cabendo aos Estados-membros e, nesse caso também aos Municípios, suplementar as normas gerais de processo tributário administrativo, adequando-as às peculiaridades locais.

É por essa razão que entendemos que o Projeto de Lei Complementar n. 222/2013 do Senado, com numeração Projeto de Lei Complementar 381/2014 na Câmara dos Deputados, mesmo o substitutivo apresentado pelo Deputado Mário Feitoza⁴²⁵, foi proposto em bases muito limitadas, restringindo-se ao procedimento tributário administrativo de caráter litigioso instaurado pelo contribuinte com a impugnação ao lançamento⁴²⁶, bem como a aspectos relativos aos recursos cabíveis (e os procedimentos correspondentes) contra aquela decisão da impugnação do sujeito passivo/contribuinte ao ato tributário.

Como pensamos ter demonstrado, o processo tributário administrativo é muito mais amplo, ficando o projeto bem aquém do que a ementa propõe.

Apesar de defendermos aqui o enquadramento do processo tributário administrativo no âmbito de validade do art. 24, I, da Constituição, que trata da competência concorrente para dispor sobre direito tributário, nada impede, e isso saindo do campo da dogmática jurídica para adentrar na Política do Direito, que se emende a Constituição de 1988 para incluir expressamente no referenciado enunciado, ao lado do direito tributário, o processo tributário

⁴²⁵ BRASIL. Congresso Nacional. Projeto de Lei Complementar nº 381, de 18 de dezembro de 2014, que estabelece normas gerais sobre o processo administrativo fiscal no âmbito das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Disponível em:

<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=9C46CDA5017307D24A80AD4572F0A403.proposicoesWebExterno1?codteor=1291829&filename=Tramitacao-PLP+381/2014>. Acesso em: 27 de abril de 2018.

⁴²⁶ O §1º do art. 1º do referido projeto deixa clara a limitação ao admitir a possibilidade de extensão aos procedimentos não contenciosos: “A legislação de cada ente tributante pode estender a aplicação dos dispositivos desta lei ao julgamento do contencioso administrativo fiscal não relacionados ao lançamento” (BRASIL. Congresso Nacional. Projeto de Lei Complementar nº 381, de 18 de dezembro de 2014, que estabelece normas gerais sobre o processo administrativo fiscal no âmbito das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Disponível em:

<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=9C46CDA5017307D24A80AD4572F0A403.proposicoesWebExterno1?codteor=1291829&filename=Tramitacao-PLP+381/2014>. Acesso em: 27 de abril de 2018).

administrativo, o que é defendido, por exemplo, por Raul Machado Horta, em relação ao direito e o processo administrativos.⁴²⁷

2.3.3 Normas suplementares e processo tributário administrativo

Cretella Jr. afirma que a competência complementar é sinônimo de competência suplementar na Constituição de 1988⁴²⁸, porém o assunto é objeto de divergência na doutrina. A competência complementar incidiria quando os entes federados detalhassem as normas gerais, acrescentando-lhes pormenores, enquanto competência suplementar se destinaria ao suprimento das lacunas.⁴²⁹

No caso do processo tributário administrativo, com exceção de algumas disposições insertas no Código Tributário Nacional, como não há normas gerais sobre essa matéria, a discussão sobre suplementação ou complementação de tais normas fica bastante limitada.

Os procedimentos tributários administrativos, o contencioso inclusive, são disciplinados pelos Estado-membro (e o Distrito Federal) e pelos municípios, que, nesse caso, exercem a competência legislativa plena, havendo tantos processos tributários administrativos quanto são, em tese, os entes com competência impositiva.

E sobre a competência legislativa plena diremos mais na seção seguinte.

2.3.4 Omissão da União, competência legislativa plena dos Estados-membros e do Distrito Federal e processo tributário administrativo

⁴²⁷ “A repartição de competências, não obstante os aperfeiçoamentos nela introduzidos pela Constituição de 1988, reclama algumas modificações, visando a ampliar o campo da legislação concorrente e eliminar contradições que subsistem no quadro da competência legislativa da União. No sentido da ampliação, caberia incluir na legislação *concorrente* o direito agrário, o direito e processo administrativo, trânsito e transporte, seguridade social, os juizados especiais, para a conciliação, o julgamento e a execução de causas cíveis de menor complexidade e infrações penais de menor potencial ofensivo, jazidas, minas, outros recursos minerais e metalurgia, de modo a permitir a legislação estadual em assuntos que se encontram mais próximos do ordenamento do Estado, permanecendo a União com a legislação de normais gerais. No Direito Constitucional anterior, já se encontrava consagrada a legislação estadual sobre riquezas do subsolo, mineração, metalurgias águas, energia elétrica (constituição de 1934, art. 5º §3º; Constituição de 1946, art. 6º). A federalização exclusiva desses assuntos deu-se na *Constituição de 1967*, dentro da concepção do federalismo centrípeto e centralizador, do qual se afastou a Constituição de 1988. É necessário remover essa sobrevivência centralizadora, para restabelecer a coerência do *federalismo de equilíbrio*, adotado no texto de 1988. Outra retificação que se impõe é a de retirar da competência legislativa exclusiva ou privativa da União as matérias dependentes da legislação de normas gerais, como as normas gerais de organização, efetivos, garantias das Polícias Militares (art. 22, XXI), licitação e contratação em todas as modalidades, para a administração pública, direta e indireta (art. 22, XXVII) e as diretrizes e bases da educação nacional (art. XXIV) [sic], para integrá-las na competência de legislação concorrente, que é o campo propício da atividade legislativa daquela natureza. A posição que o Município assumiu na composição da República Federativa aconselha que se abra ao Município uma participação explícita em determinadas matérias da legislação concorrente indicando, caso a caso, essa matéria na competência de legislação suplementar dos Municípios (art. 30, II).” (HORTA, Raul Machado. *Direito constitucional*. 4. ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p. 457-8. Destaques no original).

⁴²⁸ CRETELLA JR., José. *Comentários à Constituição brasileira de 1988*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1992. v. IV. p. 1.778.

⁴²⁹ ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. Comentário ao art. 24, caput. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (coord.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. p. 757; _____ *Competências na Constituição de 1988*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 136-7.

Na competência concorrente, a Constituição estabelece no art. 24, §3º que “[i]nexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender suas peculiaridades”. Como observa Raul Machado Horta, o exercício da competência legislativa plena, no caso de omissão da união em editar normas gerais, não está mais condicionada à preexistência de lei federal, o que sucedia nos regimes constitucionais anteriores, inibindo a edição das legislações estaduais.⁴³⁰

Ricardo Rezende, no mesmo sentido, encarecendo a importância da mudança trazida pela Constituição de 1988, assinala que isso se revela no próprio tratamento dado pelo constituinte à omissão do poder de legislar em normas gerais por parte da União. Esse autor acrescenta

Assegurar condições para que os Estados possam produzir legislação que regule suas peculiaridades foi considerado tão importante pelo constituinte que ele não se limitou a submeter a ausência de normas nacionais aos mecanismos judiciais de tratamento da omissão legislativa, o mandado de injunção e a ação direta de inconstitucionalidade por omissão. Permitiu que a omissão fosse suprida por legislação própria dos Estados. Ainda que se possa defender que a regulação de peculiaridades não seja o único papel dos Estados no plano da legislação concorrente, não há como negar sua relevância, tanto que mereceu menção expressa pelo constituinte. Ela constitui, sem dúvida, o núcleo da competência estadual em matéria de repartição de competências concorrentes.⁴³¹

Observamos do próprio comando constitucional que essa competência plena está limitada ao atendimento das peculiaridades dos entes constituintes; e, então, a Dogmática Jurídica se encontra mais uma vez às voltas com o problema de definir o alcance desse conceito inserto nos enunciados constitucionais.

Fernanda Dias Menezes de Almeida aduz que essa expressão (“para atender suas peculiaridades”) significa que o legislador estadual não está autorizado a substituir o legislador federal, dispondo sobre o assunto pertinente à competência concorrente por meio de norma com validade em todo território nacional: “[o] que se transfere aos Estados”, esclarece, “é a competência plena para editar normas gerais válidas tão somente nos respectivos territórios, não podendo nenhum deles legislar para os demais”⁴³². Se for esse mesmo o significado do

⁴³⁰ HORTA, Raul Machado. **Direito constitucional**. 4. ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p. 358.

⁴³¹ REZENDE, Renato Monteiro de. **Normas gerais revisitadas: a competência legislativa em matéria ambiental**. Brasília: Senado Federal, Consultoria Legislativa, 2013. p. 23. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/243215/TD121-RenatoMonteiroRezende.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 24 nov. 2018.

⁴³² ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. Comentário ao art. 24, §3. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (coord.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. p. 757; _____. ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. **Competências na Constituição de 1988**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 139.

enunciado normativo, o texto constitucional não teria dito mais do que óbvio, uma vez que as normas estaduais têm validade limitada ao território dos respectivos estados-membros.

No âmbito do direito tributário, mais precisamente no exercício da competência tributária, o Supremo Tribunal Federal entendeu que os Estados-membros não poderiam exercer a competência legislativa plena do art. 24, §3º, da Constituição, há hipótese do adicional do imposto de renda enquanto não fosse editada lei complementar federal que definisse a hipótese de incidência, isso para evitar conflitos entre os entes da federação (União e os próprios Estados-membros).⁴³³

No entanto, as turmas do Supremo Tribunal Federal entenderam no sentido diverso na hipótese do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, isto é, afastaram a exigência de lei complementar federal com normas gerais, incidindo o art. 24, §3º, da Constituição.⁴³⁴

2.3.5 Participação dos Municípios na competência concorrente e processo tributário administrativo

O enunciado do art. 24 da Constituição não se referiu aos Municípios ao atribuir a competência concorrente entre os entes federados. Disso concluímos que eles não participam da competência concorrente?

Fernanda Almeida sustenta que, a despeito de o caput do art. 24 não mencionar os Municípios, isso não implica inferir que eles estejam “excluídos da partilha”⁴³⁵. Ela escreve:

[...] Embora o artigo 24 não indique os Municípios entre os titulares da competência legislativa concorrente, não ficaram eles dela alijados. Deslocada, no inciso II do artigo 30, consta a competência dos Municípios de suplementar a legislação federal e estadual no que couber.⁴³⁶

Em sentido contrário, Raul Machado Horta

[...] salvo na referência inovadora à competência comum, para fins de preservação dos valores e objetivos do Poder Público, o Município, não obstante a elevação a ente constitutivo da organização político-administrativa da República Federativa (art. 18), em inédita adoção, não participa da repartição federal de competências e, por isso, a Constituição reservou espaço próprio para enumerar a apreciável competência dos Municípios (arts. 29 a 31, §§ 1º, 2º, 3º, 4º).⁴³⁷

⁴³³ Conforme recorda Fuck, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 28/SP, Rel. Min. Sydney Sancges, Pleno, DJ 12-11-1993 (FUCK, Luciano Felício. **Estado fiscal e Supremo Tribunal Federal**. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 183).

⁴³⁴ AI-AgR 167.777/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, Segunda Turma; RE 236.931/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma; e RE-AgR 601.247/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma; pendente de julgamento, lado outro, o julgamento da ADI 4.376/SP (FUCK, Luciano Felício. **Estado fiscal e Supremo Tribunal Federal**. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 184).

⁴³⁵ ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. **Competências na Constituição de 1988**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 140.

⁴³⁶ ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. **Competências na Constituição de 1988**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 59.

⁴³⁷ HORTA, Raul Machado. **Direito constitucional**. 4. ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p. 348.

O entendimento segundo o qual os municípios não participam da competência concorrente do art. 24, isso em razão da interpretação literal do caput do mesmo enunciado, encontra sua refutação no próprio texto constitucional, nomeadamente no art. 30, o qual apresenta matérias inseridas também no rol art. 24, como sejam o direito tributário, o direito financeiro (incluído o orçamento) e o direito urbanístico.

Essa participação, porém, não se estende a todas as matérias do art. 24, seguindo-se aqui Fernanda Almeida quando afirma que essa competência partilhada se cinge ao determinado pela cláusula “no que couber”, o que decorre da própria determinação constitucional (art. 30, II):

Preliminarmente, diríamos que só cabe a suplementação em relação a assuntos que digam respeito ao interesse local. Nenhum sentido haveria, por exemplo, em o Município suplementar a legislação federal relativa ao comércio exterior ou relativa à nacionalidade e à naturalização. Da mesma forma, seria sem propósito que a lei municipal suplementasse a legislação estadual atinente ao funcionalismo do Estado ou à organização da Justiça estadual.⁴³⁸

Em seguida acrescenta a referida publicista que a competência atribuída aos estados para complementar as normas gerais expedidas pela União não impede os municípios de a exercer também, porém sem lhes ser dado contrariar, nesse detalhamento, as normas federais e estaduais.⁴³⁹

Caso típico dessa participação concorrente no poder de legislar ocorre no direito tributário, em que cabe à União legislar sobre normas gerais, na forma demonstrada acima do art. 24, I e do art. 146, III, da Constituição.

Os municípios suplementam a legislação federal e estadual em direito tributário, inclusive, segundo a linha sustentada no presente trabalho, para adequar os procedimentos voltados à declaração dos direitos tributários, não só a adequação quanto às peculiaridades dos tributos municipais, mas também às outras circunstâncias locais.

Dada a ausência de normas gerais sobre processo tributário administrativo, com exceção das esparsas disposições no Código Tributário Nacional, os municípios instituem, cada um dos mais de cinco mil (isso dizemos em tese, pois exigiria um estudo empírico para verificar quais dos 5.570 municípios efetivamente o editaram), seu processo tributário.

Verificamos aqui uma clara situação que impõe o atendimento do valor da unidade nacional, traduzida em um mínimo de uniformização, em todos os âmbitos da federação, dos procedimentos de atuação do direito tributário pela Administração Pública, e isso por meios de

⁴³⁸ ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. **Competências na Constituição de 1988**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 141.

⁴³⁹ ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. **Competências na Constituição de 1988**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 142.

normas gerais da União, evitando a desigualdade no tratamento dos particulares sujeitos à lei tributário no momento de sua concretização.

2.4 COMPETÊNCIAS LEGISLATIVAS DOS ESTADOS-MEMBROS E DO DISTRITO FEDERAL E PROCESSO TRIBUTÁRIO ADMINISTRATIVO

Além do poder constituinte decorrente⁴⁴⁰, isto é, o de estabelecer suas próprias constituições, que se denomina “autonomia constitucional”, a Constituição de 1988 atribui aos Estados-membros o poder legislativo remanescente, residual ou reservado⁴⁴¹⁻⁴⁴²: o art. 25, §1º estabelece que são reservadas aos Estados as competências que não lhes sejam vedadas pela Constituição.

Isso significa que cabem aos Estados-membros os poderes legislativos que não foram conferidos pela Constituição à União e aos Municípios⁴⁴³: “[o]s poderes reservados ou residuais”, é o dizer de Pinto Ferreira, “são os poderes não delegados à União pela Constituição nem proibidos por ela aos Estados, sendo reservados respectivamente aos Estados ou ao povo”⁴⁴⁴. Donde a asserção: a competência é, em princípio, dos Estados-membros, salvo se tal for atribuída, explícita ou *mesmo implicitamente*, à União ou aos Municípios⁴⁴⁵.

Os poderes reservados ou residuais não se confundem com os poderes implícitos. A teoria dos poderes implícitos, conhecida pela formulação do direito constitucional estadunidense⁴⁴⁶, defende a existência de poderes que, conquanto não formulados de maneira

⁴⁴⁰ Raul Machado Horta esclarece que são três elementos informadores do poder constituinte do Estado-membro: “origem jurídica, a delimitação da competência e a atividade sucessiva à do constituinte federal” (HORTA, Raul Machado. **Direito constitucional**. 4. ed. ver. e atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p. 67).

⁴⁴¹ “A expressão poderes reservados (*reserved powers*) equivale ao sinônimo de poderes residuais (*residual powers*)”, e mais à frente, acrescente o outro sinônimo “remanescente” (FERREIRA, Pinto. **Comentários à Constituição brasileira**. São Paulo: Saraiva, 1989. v. 2. p. 127 e p. 181).

⁴⁴² Contra o emprego de poderes reservados como sinônimo de poderes remanescentes dos Estados-membros Fernanda Almeida para quem reservado remeteria à competência privativas (ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. **Competências na Constituição de 1988**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 66)

⁴⁴³ FERREIRA, Pinto. **Comentários à Constituição brasileira**. São Paulo: Saraiva, 1989. v. 2. p. 181.

⁴⁴⁴ FERREIRA, Pinto. **Comentários à Constituição brasileira**. São Paulo: Saraiva, 1989. v. 2. p. 127.

⁴⁴⁵ “[...] Desse modo, a verdadeira significação do preceito em exame está em afirmar que tudo o que remanesce, extraída a competência da União e a dos Municípios, é da competência dos Estados. União e Municípios, portanto, não têm mais do que os poderes que lhes são, explícita ou implicitamente, atribuídos” (FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Comentários à Constituição brasileira de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1990. v. 1. p. 204).

⁴⁴⁶ Conforme Fernanda Almeida aponta “consciente da necessidade de poderes instrumentais para o desenvolvimento dessas competências explícitas, teve o constituinte da Filadélfia a sábia cautela de deferir ao Congresso competências para ‘elaborar todas as leis necessárias ao exercício dos poderes especificados e dos demais que a Constituição confere ao Governo dos Estados Unidos ou a seus Departamentos ou funcionários (I, 8, 18). Aí se depara a cláusula das competências implícitas da União, com base na qual a Suprema Corte operou a interpretação extensiva das competências federais, [...]” (ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. **Competências na Constituição de 1988**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 33).

expressa, “se deduzem logicamente do próprio contexto da Constituição, visto que nenhum Diploma Magno pode referir-se exaustivamente a todas as finalidades políticas”⁴⁴⁷.

Agora, voltando aos poderes reservados, o art. 25, §1º da Constituição de 1988 é uma fórmula normativa deslocada do horizonte fático-axiológico que tem caracterizado o federalismo brasileiro. Na linguagem da teoria tridimensional do direito, falta a essa norma validade fática e axiológica, tendo apenas validade técnico-formal. Por um outro modo de dizer, não há correspondência isomórfica e homóloga entre o modelo normativo e a realidade por ela regulada.⁴⁴⁸

Conforme lembramos acima, a Federação no Brasil não decorreu de uma união de estados soberanos, como se deu no modelo estadunidense, os quais abriram mão de sua soberania para construir um Estado Federal.

No caso brasileiro, ela resultou de um ato do poder central, a ditadura que se instaurou depois do golpe que derrubou o Império, transformando as antigas províncias em estados. Não houve, portanto, delegação de poderes preexistentes, por parte dos estados, à União⁴⁴⁹, de maneira que não se pode falar rigorosamente em poderes reservados, visto que “[n]ão se reserva o que não se tinha”⁴⁵⁰.

“Isto bastaria”, lembra Rubens Gomes de Sousa⁴⁵¹, “para explicar a reserva expressa dos poderes residuais à União: mas interveio o problema político ... do entrelaço das correntes federalistas e autonomistas” no seio da Assembleia Constituinte de 1891. No mesmo sentido, Fernanda Almeida:

No Brasil, onde a Federação se formou por processo de segregação de um Estado unitário, não se verificou a mesma reserva, porque os Estados, em que se transformaram as antigas províncias, não detinham, como próprios, poderes que pudessem guardar para si. Receberam, isto sim, os poderes que lhes foram conferidos pelo Estado brasileiro.⁴⁵²

⁴⁴⁷ FERREIRA, Pinto. **Comentários à Constituição brasileira**. São Paulo: Saraiva, 1989. v. 2. p. 137.

⁴⁴⁸ “[...] [É] de concluir que, diante das extensas e importantes competências do poder central e das competências do poder municipal, acrescidos os condicionamentos e proibições constitucionais, muito pouco sobrou para os Estados, cujas competências materiais resumem-se quase que somente a atribuições de ordem administrativa e financeira” (ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. Comentário ao art. 25, §1º. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (coord.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. p. 759).

⁴⁴⁹ Manoel Gonçalves Ferreira Filho lembra que a técnica de atribuição dos poderes reservados aos Estados-membros remonta à primeira constituição republicana, de 1891, inspirada no modelo norte-americano. “Essa regra”, diz ele, “decorreu do fato de que os Estados Unidos da América surgiram da união de Estados independentes, primeiro numa confederação, depois num Estado federal, assim, a União só poderia mesmo contar com os poderes que os Estados lhe atribuíram, com os poderes de que os Estados se despossaram em seu favor”. Esse dispositivo, acrescenta ele, não se justifica no Brasil, porquanto “[...] o Estado federal brasileiro nasceu por segregação, a partir do Estado unitário descentralizado que era o Império [...]”, de maneira que eles (os estados-membros) não dispunham, como próprios, poder algum para ser reservado” (FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Comentários à Constituição brasileira de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1990. v. 1. p. 204).

⁴⁵⁰ LOBO, Paulo Luiz Neto. Competência legislativa concorrente dos Estados-membros na Constituição de 1988. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, ano 26, n. 101, jan./mar. 1989. p. 87-104.

⁴⁵¹ SOUSA, Rubens Gomes de. O Sistema Tributário Federal. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 72, p. 1-22, jun. 1963. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/24824/23589>>. Acesso em: 13 Dez. 2018.

⁴⁵² ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. **Competências na Constituição de 1988**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 66.

De qualquer modo, seria possível sustentar que o processo administrativo tributário, por não estar expressamente previsto no rol dos poderes da União (art. 22), seria competência residual dos Estados-membros?⁴⁵³

Não haveria espaço para incidência da fórmula dos poderes residuais em razão do que já expusemos acima quando da análise competência concorrente do art. 24. Esse comando constitucional expressamente enuncia o “direito tributário”, sem distinção entre as normas tributárias formais ou materiais: ao mencionar o *gênero*, é plausível a conclusão de que o enunciado constitucional incluiu ambas as *espécies* de regras, isto é, tanto as de direito tributário formal quanto material. Assim, havendo, como de fato há, enumeração da competência, com a reserva material à União e aos Estados-membros, indefensável a incidência do art. 25, §1º, da Constituição de 1988, porquanto, insistimos, ela pressupõe a ausência de enumeração.

De mais a mais, a Constituição estabelece no art. 30, inciso III, a competência dos Municípios para “instituir e arrecadar os tributos de sua competência”, incluído nessa atribuição o poder de disciplinar o *processamento* da atividade Administrativa Tributária necessária para arrecadar os ditos tributos instituídos por esses mesmos entes federativos, o que afastaria de igual modo a incidência do art. 25, §1º.

É a isso que se dedica a próxima seção.

2.5 COMPETÊNCIAS LEGISLATIVAS DOS MUNICÍPIOS E PROCESSO TRIBUTÁRIO ADMINISTRATIVO

A propósito da competência legislativa dos Municípios, ela está prevista no art. 30 da Constituição. Seguindo a mesma metodologia das seções anteriores, a análise aqui também vai se cingir aos dispositivos dos quais se possa inferir a competência para legislar sobre processo tributário administrativo.

O art. 30 do inciso I do dispositivo em tela menciona o poder desse ente federativo de “*legislar sobre assuntos de interesse local*”, apresentando “uma área de competências privativas não enumeradas”⁴⁵⁴. A locução “interesse local” condiz com um conceito jurídico

⁴⁵³ Vladimir Morgado conclui que a competência para dispor sobre processo tributário administrativo não cai no âmbito da competência residual dos Estados, porque “[...] União e Municípios nada poderão fazer para disciplinar o tema em relação aos tributos de sua competência, o que se assoma, de pronto, em ruptura do pacto derivativo e em inversão da lógica vertical distributiva do poder” (MORGADO, Vladimir Miranda. **Contribuinte e fisco no processo administrativo** – atuação e autuação: lei nacional de normas gerais e viabilidade jurídica. Curitiba: Juruá, 2013. p. 145).

⁴⁵⁴ ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. **Competências na Constituição de 1988**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 98.

indeterminado⁴⁵⁵. A doutrina tem apontado que tal expressão significa aquilo “que o próprio Município, por meio de lei, vier a entender de seu interesse”⁴⁵⁶.

É ainda a doutrina científica do direito que recorda⁴⁵⁷ que a Constituição de 1988 não seguiu a fraseologia da Constituição de 1967/69, que aludia à expressão “*peculiar interesse*”. Com essa expressão, como tantas outras empregadas nas fórmulas normativas, vaga e imprecisa, que depende de adstrição de sentido por parte da dogmática jurídica, não se entendeu *interesse exclusivo* do Município, “mesmo porque”, esclarece Celso Bastos, “fazendo o município parte do território estadual e do próprio território federal, o que lhe disser respeito não deixa de estar ligado aos interesses do estado e da União”⁴⁵⁸. Considerou-se, então, e isso por força de construção jurisprudencial, peculiar interesse o interesse predominantemente do Município.⁴⁵⁹

Com a Constituição de 1988, abandonando a tradicional expressão *peculiar interesse*, se indaga se operou verdadeira mudança de sentido normativo ou não passa de “mera alteração fraseológica”. Para Carrazza⁴⁶⁰, “basta ser o assunto de interesse local para que o Município dele possa se ocupar, sem nenhuma necessidade de demonstrar que ele é de seu peculiar interesse”, prosseguindo na defesa do argumento segundo o qual houve “uma ampliação do âmbito competencial dos Municípios”.

Fernanda Almeida discorda dessa maneira de perspectivar as expressões empregadas nos enunciados constitucionais, o pretérito e o atual. Ela diz que, conquanto a alteração da expressão autorize sustentar a tese de modificação também no âmbito das competências dos Municípios, “a mudança da letra não equivale a uma mudança no espírito da Constituição”⁴⁶¹⁻

462.

⁴⁵⁵ Supremo Tribunal Federal já decidiu, por exemplo, que é interesse local a definição da data-limite para pagamento dos vencimentos de servidores públicos municipais, não podendo a Constituição estadual fixá-la, de modo que declarou inconstitucional dispositivo inserto na Constituição do Estado do Rio Grande do Norte (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 144/RN. Relator: Ministro Gilmar Mendes. **Pesquisa de jurisprudência**, Acórdãos, 19 de fevereiro de 2014. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630060>>. Acesso em: 15 dez. 2018.); como já decidiu que é igualmente de interesse local a *disciplina da poluição do meio ambiente por veículos que trafegam no perímetro urbano expelindo fumaça e gases tóxicos* (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 194.704/MG. Relator p/ Acórdão: Ministro Edson Fachin. **Pesquisa de jurisprudência**, Acórdãos, 29 de junho de 2017. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630060>>. Acesso em: 15 dez. 2018.)

⁴⁵⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 200.

⁴⁵⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 200.

⁴⁵⁸ BASTOS, Celso Ribeiro; PROGRAMA NACIONAL DE DESBUROCRATIZAÇÃO (BRASIL) (EDT). **A federação no Brasil**. Brasília: Programa Nacional de Desburocratização, São Paulo: Instituto dos Advogados de São Paulo, 1985. p. 39.

⁴⁵⁹ BASTOS, Celso Ribeiro; PROGRAMA NACIONAL DE DESBUROCRATIZAÇÃO (BRASIL) (EDT). **A federação no Brasil**. Brasília: Programa Nacional de Desburocratização, São Paulo: Instituto dos Advogados de São Paulo, 1985. p. 39.

⁴⁶⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 200.

⁴⁶¹ ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. **Competências na Constituição de 1988**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 99.

⁴⁶² No mesmo sentido “Entendemos, portanto, que apesar da mudança de nomenclatura, de peculiar interesse para interesse local, o significado continua sendo o mesmo: aquilo que incide, mormente, sobre o Município e não exclusivamente sobre o ente local. Assim como previsto pelas constituições anteriores ao tratarem do peculiar interesse. [...]” (CRUZ, Gabriela Moccia de Oliveira. **A competência legislativa suplementar do município na Constituição Federal de 1988**. 2012. 138 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2012. p. 77).

O inciso II, do mesmo artigo 30, por sua vez, estabelece que cabe aos Municípios “suplementar a legislação federal e a estadual no que couber”. Pinto Ferreira, nos seus comentários à Constituição, chega a ser lacônico ao dizer que suplementar “significa suprir as lacunas, deficiências ou vazios existentes na legislação federal ou estadual”⁴⁶³. Fernanda Almeida assevera que se trata de competência legislativa concorrente⁴⁶⁴, de maneira que cabe ao município, no exercício dela, tanto suprir as lacunas como proceder ao detalhamento das normas federais para atender às peculiaridades municipais.⁴⁶⁵

Finalmente, o artigo 30, inciso III, estatui que compete a esses entes federativos “*instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas*”. Estaria o poder de legislar sobre processo administrativo tributário incluído no âmbito de validade do dispositivo em análise, nomeadamente na parte inicial, que prescreve o poder de “instituir e arrecadar os tributos de sua competência”?

O dispositivo sob análise, ao se referir a “arrecadar os tributos”, indica uma competência material, isto é, um poder de fazer atuar as normas de direito tributário que instituem os tributos, mas também, de forma implícita, uma competência legislativa, uma vez que num Estado de Direito a atuação da Administração Pública pressupõe lei que disponha como se dará o *processamento* dessa mesma atividade. “Também a conduta da Fazenda Pública”, diz Carraza, “ao cobrar um tributo (atividade tipicamente administrativa), deve vir disciplinada numa lei ordinária, que minudencie os *casos* e o *modo* como deve ser aplicada.”⁴⁶⁶

Se assim é, podemos concluir que a competência para legislar sobre o processo que a Administração Pública Tributária deve obedecer para aplicar o direito tributário está abrangida pelo direito administrativo? É o que abordaremos em seguida.

2.6. COMPETÊNCIAS LEGISLATIVAS EM MATÉRIA DE DIREITO ADMINISTRATIVO E PROCESSO TRIBUTÁRIO ADMINISTRATIVO

É possível sustentar ainda que a disciplina do processo tributário administrativo, considerado espécie de processo administrativo, se insere no âmbito da competência para legislar sobre direito administrativo⁴⁶⁷ e, como tal, incumbência de cada um dos entes

⁴⁶³ FERREIRA, Pinto. *Comentários à Constituição brasileira*. São Paulo: Saraiva, 1989. v. 2. p. 278.

⁴⁶⁴ ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. *Competências na Constituição de 1988*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 100 e 113.

⁴⁶⁵ CRUZ, Gabriela Moccia de Oliveira. *A competência legislativa suplementar do município na Constituição Federal de 1988*. 2012. 138 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2012. p. 80 e 83.

⁴⁶⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 31. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 292.

⁴⁶⁷ MORGADO, Vladimir Miranda. *Contribuinte e fisco no processo administrativo – atuação e autuação: lei nacional de normas gerais de viabilidade jurídica*. Curitiba: Juruá, 2013. p. 129.

federativos, com autonomia política. Como a atividade de arrecadar e de fiscalizar os tributos se dá em regra – a despeito do alegado fenômeno da privatização – por intermédio de órgãos da Administração Pública, então esse aspecto da atividade administrativa seria objeto de disciplina pelo direito administrativo.

Surge dessa maneira de perspectivar o fenômeno uma indagação prévia sem cuja resposta não podemos seguir adiante: no que consiste, afinal, o direito administrativo? Não é este o espaço adequado para discussões aprofundadas sobre a temática, máxime quando se ocuparam dela eminentes administrativistas⁴⁶⁸, sendo suficiente afirmar em termos meramente esquemáticos que consideramos direito administrativo, na esteira de Diogo Freitas do Amaral⁴⁶⁹, “o conjunto sistemático de normas jurídicas de direito público que regulam a *organização* e o *funcionamento* da Administração Pública, assim como as *relações* instauradas entre ela e outros sujeitos de direito”.

A expressão Administração Pública é polissêmica, embora seja possível recortar, como faz Paulo Otero⁴⁷⁰, três sentidos diferentes: 1º) em sentido objetivo ou material, a Administração Pública é considerada como atividade, atividade essa relativa à gestão de recursos para satisfação das necessidades coletivas (função administrativa); 2º) em sentido subjetivo ou orgânico, a Administração Pública é considerada como organização, correspondendo às “estruturas orgânicas” decisórias de matriz pública ou privada; e, finalmente, 3º) em sentido formal, a Administração Pública é considerada como poder ou autoridade, podendo em certas hipóteses definir unilateralmente o direito aplicável às situações concretas, o que se denomina de “autotutela declarativa”⁴⁷¹, de maneira que nesse último sentido se diz que ela também participa “do exercício da autoridade soberana do poder público”, concretizando-se no “poder administrativo”, o qual possui “legitimidade constitucional em tudo semelhante aos restantes poderes do Estado”⁴⁷².

Portanto, o direito administrativo, como conjunto sistemático de normas jurídicas, regula a Administração Pública nos três sentidos indicados, nos aspectos funcional, orgânico e formal, devendo inserir-se nesse conjunto de normas inclusive aquele seguimento plasmado na fonte constitucional, de maneira que se fala em “Constituição administrativa”⁴⁷³: “todas as normas da Constituição”, diz Paulo Otero, “que têm por objeto a Administração Pública e as

⁴⁶⁸ Para uma síntese das definições de direito administrativa formuladas por doutrinadores brasileiros e estrangeiros conferir CRETELLA JÚNIOR, José. **Tratado de direito administrativo, vol I: teoria do direito administrativo**. 2. ed., atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 5-24.

⁴⁶⁹ AMARAL, Diogo Freitas do. **Curso de direito administrativo**: volume I. 4. ed. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2015. p. 121-34; **Estudos de direito público e matérias afins**. Coimbra: Livraria Almedina, 2004. p. 191-244.

⁴⁷⁰ OTERO, Paulo M. C. da Cunha. **Manual de direito administrativo**: volume I. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2013. p. 171-201.

⁴⁷¹ OTERO, Paulo M. C. da Cunha. **Manual de direito administrativo**: volume I. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2013. p. 173.

⁴⁷² OTERO, Paulo M. C. da Cunha. **Manual de direito administrativo**: volume I. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2013. p. 186.

⁴⁷³ OTERO, Paulo M. C. da Cunha. **Manual de direito administrativo**: volume I. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2013. p. 331-44.

posições jurídicas dos particulares como cidadão administrativos, isto é, o relacionamento destes últimos com a Administração Pública ou desta com eles”⁴⁷⁴.

A propósito da Constituição de 1988, notamos que ela não se refere expressa e genericamente ao direito administrativo nos dispositivos que enumeram as competências legislativas, como faz com o direito civil ou mesmo com o direito tributário; ausente, portanto, a reserva material a um ente político determinado.

Ao contrário, o Constituinte preferiu mencionar de modo destacado algumas matérias pertinentes a esse ramo do direito, como acontece no artigo 22, que versa as competências privativas da União: a de legislar sobre desapropriação (inciso II), requisições civis e militares (inciso III), serviço postal (inciso V), diretrizes da política nacional de transportes (incisos IX), trânsito e transporte (inciso XI) ou normas gerais de licitação e contratação (incisos XXVII), para ficarmos apenas nesses exemplos.⁴⁷⁵

Entretanto, esse não é o único dispositivo que apresenta matérias pertinentes ao direito administrativo. O artigo 24, que dispõe sobre a competência legislativa concorrente, também apresenta em seu rol matérias tipicamente de direito administrativo, tais como a legislação sobre educação, cultura, ensino e desporto (inciso IX) ou proteção e integração social das pessoas portadoras de deficiência (inciso XIV).

Assim, não é correto afirmar genericamente que a competência para legislar sobre esse ramo do direito é comum a todos os entes da Federação, competência implícita decorrente da capacidade de autoadministração, corolário da autonomia federativa, pois precisamos verificar antes se o assunto não cai no âmbito de incidência dos mencionados art. 22 ou do art. 24 da Constituição, casos de competência privativa (da União) e concorrente (da União, dos Estados-membros e do Distrito Federal), respectivamente.

De maneira que, especificamente em relação ao processo administrativo, se for o de licitação pública, por determinação do art. 22, XXVII, a legislação sobre normas gerais compete privativamente à União. Sucede do modo semelhante se o caso disser respeito ao procedimento de desapropriação por utilidade pública, matéria também de competência privativa da União (art. 22, II), não conferindo o texto constitucional competência cumulativa aos demais entes da Federação para legislar sobre o tema. Se, por outro lado, se tratar de processo administrativo disciplinar, mencionado no art. 41, II, da Constituição, a matéria cai na competência privativa de cada ente federativo para regular a disciplina dos vínculos de trabalho de natureza institucional entretidos com seus respectivos servidores. O que dissemos já é suficiente para termos em mente que a questão não se resolve de maneira simplista.

⁴⁷⁴ OTERO, Paulo M. C. da Cunha. **Manual de direito administrativo**: volume I. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2013. p. 331-44.

⁴⁷⁵ PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. **Direito administrativo**. 31. ed. rev. atual e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 72.

A doutrina afirma, com base na Lei do Processo Administrativo Federal – Lei nº 9.784/99, que estabelece a disciplina genérica do processo administrativo no contexto da Administração Pública Federal direta e indireta, editada no exercício da autonomia administrativa da União –, que cabe aos demais entes políticos arrolados no art. 18 da Constituição editar suas próprias leis gerais sobre processo administrativo⁴⁷⁶. Isso porque o processo administrativo (geral) é considerado instituto do direito administrativo.⁴⁷⁷

Esse raciocínio seria aplicável ao processo tributário administrativo?

Já sabemos que a Constituição não menciona expressamente a competência para legislar sobre o processo que a Administração Pública deve seguir para aplicar o direito tributário. Cabe à Dogmática Jurídica, a partir de seu instrumental metodológico, inferir a norma de competência para legislar sobre processo tributário no âmbito da Administração Pública.

Se a matéria cair na alçada do direito administrativo, excluídas as hipóteses de a matéria se encontrar regulada no art. 22 ou no art. 24, será o caso da competência legislativa sobre processo – o processo voltado à aplicação do direito tributário na seara administrativa, insistimos – se inserir na competência implícita de cada um dos entes federativos.

Nesse sentido é o argumento de Souto Maior Borges apresentado ao tratar da competência para legislar sobre privilégios e garantias do crédito tributário. Depois de afirmar que essa expressão (privilégios e garantias do crédito tributário) pode se referir aos procedimentos administrativos, esclarece

[...] a competência para legislar sobre Direito Administrativo envolve a competência para legislar sobre os procedimentos da Administração Pública. Nada impede, por exemplo, que lei estadual ou municipal estabeleça as regras da inversão do ônus da prova e do *solve et repete* na esfera administrativa. O Direito Administrativo não está confinado todo no Direito Administrativo Material, mas engloba também o Direito Processual Administrativo [...].⁴⁷⁸

E noutra passagem

[...] [a] autorização em que a competência consiste envolve, na hipótese da arrecadação tributária, a outorga implícita dos meios necessários a efetiva cobrança do tributo. Um desses – posto que há outros – é o processo administrativo. A competência para arrecadar abrange, assim, a efetiva possibilidade de escolha dos meios idôneos para a concretização da prestação tributária. Noutros termos: na competência para arrecadar o tributo se contém a competência para disciplinar o respectivo processo administrativo.⁴⁷⁹

⁴⁷⁶ NOHARA, Irene Patrícia. **Direito administrativo**. 8. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Altas, 2018. 246.

⁴⁷⁷ GASPARINI, Diogenes. **Direito administrativo**. 17. ed. atual. por Fabrício Motta. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 1.083. Barcellar Filho afirma, na mesma esteira, que os institutos do direito administrativo poderão ser formalizados de maneira procedimental ou processual – “[a] Constituição de 1988”, escreve, “atua [...] como divisor de águas porque, ao reportar-se, não poucas vezes, ora a procedimento, ora a processo administrativo, acaba por revelar as duas faces do direito administrativo: material e procedimental/processual”, e logo depois, “os institutos do direito administrativo podem e devem ser enfocados sob essa dupla perspectiva”. Conclui que cada ente da federação possui competência para legislar em direito processual administrativo (BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. **Processo administrativo disciplinar**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 86-90).

⁴⁷⁸ BORGES, J. S. M. **Lançamento tributário**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros Editores LTDA., 1999. p. 65-6. p. 160.

⁴⁷⁹ BORGES, J. S. M. **Lançamento tributário**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros Editores LTDA., 1999. p. 160.

Porém, como pensamos ter demonstrado nas seções anteriores, a disciplina do processamento da Administração Pública relativamente à aplicação do direito tributário material cai no âmbito do direito tributário formal ou instrumental. Por um outro modo de dizer, o direito tributário não consiste apenas no conjunto de normas que disciplinam a relação jurídica em torno do pagamento do tributo, mas abrange aquelas outras normas jurídicas que regulam as demais relações que se desenvolvem em torno daquela.

E porque a Constituição não distinguiu entre direito tributário material e formal, é bem por isso que compete à União legislar, valendo-se inclusive de lei complementar, sobre normas gerais de processo tributário administrativo (já que o judicial é matéria inserta no art. 22, I, da Constituição e, portanto, lhe é privativa), com fundamento no art. 24, I, combinado com o §1º, além do art. 146, III, todos da Constituição, expedindo normas básicas ou normas-padrão para o processamento da Administração Pública tributária em todos os entes federativos que devem ser observadas na aplicação do direito tributário. Esses entes podem complementar essa lei de normas gerais, adequando-as às suas peculiaridades; porém, enquanto ela não é editada, cada ente tributante, no exercício de sua atividade legiferante, exerce a competência legislativa plena.

Parece, portanto, haver uma cisão entre direito tributário e direito administrativo no momento de perspectivar o fenômeno da atuação do primeiro pela Administração Pública Tributária, que ora estaria sujeita ao direito tributário, ora ao direito administrativo, na sua organização e no seu funcionamento. Segundo essa maneira de observar a questão, os casos e os modos de aplicação do direito tributário não seriam regulados pelo próprio direito tributário (formal, instrumental ou adjetivo), mas antes por normas de direito administrativo, aspecto esse em que talvez mais se revele a imbricação existente entre esses ramos de direito, os quais, se não fosse a autonomia legislativa prevista na Constituição em relação ao direito tributário com a respectiva reserva material (competência concorrente), seriam separados apenas para finalidades didáticas, como objeto de estudo e de ensino.⁴⁸⁰

Sucedem que a Constituição conferiu autonomia legislativa ao direito tributário, de tal maneira que só se poderia falar em competência comum de direito administrativo para regular o processo tributário que se desenvolve no seio da Administração Pública se não houvesse expressa menção na fonte constitucional quanto ao primeiro (direito tributário), aplicando-se no nosso caso, em que há referida reserva material, solução semelhante à vigente para o processo de licitação pública ou para o procedimento de desapropriação, os quais, como visto,

⁴⁸⁰ Parece-nos, portanto, que a Constituição ao estabelecer a autonomia legislativa em relação a determinadas matérias não pretendeu conferir autonomia científica e didática a determinado ramo de direito, para finalidades de estudo e de ensino, mas antes objetivou nas fórmulas normativas a ideia de direito compreendido como conjunto de normas.

conquanto abrangidos pelo direito administrativo, estão na alçada legislativa da União por determinação do Constituinte.

Em síntese: a competência legislativa em direito administrativo, decorrente da capacidade de autoadministração dos entes federativos, inclusive no que diz respeito ao processamento da Administração Pública Tributária, não afasta a atribuição da competência para legislar sobre normas gerais em direito tributário da União, prevista no art. 24, I, §1º e art. 146, III, “b”, da Constituição, na qual se insere o direito tributário formal.

PARTE II PROCESSO TRIBUTÁRIO ADMINISTRATIVO: SIGNIFICADO E ABRANGÊNCIA

Dedicamos a primeira parte da pesquisa à delimitação, sob a ótica da Dogmática Jurídica, da competência para legislar sobre processo tributário administrativo na Constituição de 1988.

No entanto, o trabalho ficaria a meio caminho se depois desse enquadramento dogmático não nos ocupássemos da delimitação do significado e do alcance do próprio “processo tributário administrativo”: definir a competência para legislar sobre “*algo*” sem, logo depois, investigar o que “*algo*” significa é, bem vistas as coisas, não responder a pergunta proposta como problema de partida.

É bem por isso que agora a pesquisa se volta a delimitar os contornos do processo tributário administrativo, especialmente porque existe uma certo “consenso” doutrinário que vincula o conceito de processo tributário ao de “lide”, segundo a conhecida visão carneluttiana – “*um conflito de interesses qualificado pela pretensão resistida*” –, de maneira a excluir do âmbito do processo tributário (como eles dizem, o processo *propriamente dito*) todas as fases do processamento da atividade da Administração Pública no sentido de aplicar o direito tributário, desde que essas fases sejam anteriores à formulação da resistência à pretensão do Fisco por parte do contribuinte com a impugnação do lançamento ou do auto de infração.

E mais: a doutrina utiliza essa premissa teórica, adrede estabelecida, para sacar conclusões com significativas – para não dizer graves – repercussões no plano prático, tais como a de que os corolários do devido processo legal, entre eles o direito de ser ouvido, o de produzir provas, o de obter uma decisão fundamentada etc. só incidem após a formação da propalada lide tributária. Antes disso, não haveria direito do particular a ser ouvido, tampouco o de produzir provas, além de outros tantos direitos no sentido de influir na decisão da Administração Pública Tributária – numa expressão, antes da formalização da lide, não haveria devido processo tributário administrativo.

Essa construção teórica precisa de ser submetida a testes de corroboração pelos dados fornecidos pela experiência jurídica brasileira, a começar pela consagração do Estado Democrático de Direito, que assegura a ampla participação dos particulares na condução da coisa pública.

Para demonstrar se essa maneira de perspectivar o fenômeno é ou não corroborada pelos dados fornecidos pela experiência jurídica brasileira, a partir da Constituição de 1988, e com

isso tentar delimitar o conteúdo e alcance do processo tributário administrativo, sempre correlacionando-o com a competência de legislação ou legislativa, desenvolvida na Primeira Parte, dividimos este seguimento do trabalho em dois capítulos: 1º) um capítulo voltado a analisar as razões para se afirmar, como faz parcela significativa da doutrina, que só há processo tributário se houver lide, correspondendo ao Capítulo III, com o título “Discurso da Autonomia do Direito Processual Tributário”; 2º) o outro, por sua vez, dirigido a propor uma compreensão mais abrangente de processo tributário administrativo, que é o Capítulo IV do trabalho, intitulado “Significado e alcance do Processo Tributário Administrativo”.

Esperamos com o desenvolvimento desses dois capítulos, após a investigação do significado e alcance do processo tributário administrativo, finalmente seja possível responder integralmente a pergunta que ensejou a pesquisa.

CAPÍTULO III DISCURSO DA AUTONOMIA DO DIREITO PROCESSUAL TRIBUTÁRIO

3.1 CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS

Podemos afirmar que prevalece na dogmática jurídica brasileira uma premissa teórica, formulada inclusive debaixo de um razoável consenso, que vincula o significado e alcance do processo tributário, o administrativo inclusive, ao conceito de “lide”.⁴⁸¹

Em linhas gerais, esses autores entendem que só se pode falar de “processo tributário” quando há contraditório, ou melhor, quando se instaura o “litígio”⁴⁸², litígio esse caracterizado pela impugnação do sujeito passivo da relação jurídico-tributária ao lançamento ou ao auto de infração.

Assim, antes da reclamação, que é a resistência à pretensão do Fisco, não existe processo tributário administrativo propriamente dito ou em sentido estrito, com regime jurídico caracterizado pela incidência do devido processo legal e seus corolários (contraditório, ampla defesa, direito à prova, direito à decisão fundamentada, duração razoável do processo etc.).

O processo tributário administrativo seria, como na visão carneluttiana⁴⁸³, o mecanismo voltado à composição dos conflitos que assumem a forma de lide⁴⁸⁴. O fundamento para tal colocação do assunto seria o art. 5º, inciso LV, da Constituição de 1988, que emprega no seu enunciado a palavra “litigantes”, o que causou significação imprensão na doutrina, pois resultou de alteração na previsão semelhante inserta na Constituição anterior, a qual, porém, se referia

⁴⁸¹ MINATEL, José Antonio. Procedimento e processo administrativo tributário: dupla função administrativa, com diferentes regimes jurídicos. In: ROCHA, Sergio André (coord.). **Processo administrativo tributário** – estudos em homenagem ao professor Aurélio Pitanga Seixas Filho. São Paulo: Quartir Latin, 2007. p. 322-44; CASTRO, Alexandre Barros. **Processo tributário: teoria e prática**. 3ª ed. rev., atual. e reform. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 2-4; CAMPILONGO, Paulo Afonso Fernandes. **Processo penal e processo administrativo tributário: correlação entre fato e decisão**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 114-120; BOTALLO, Eduardo Domingos. **Curso de processo administrativo tributário**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 65-6; KFOURI JUNIOR, Anis. **Curso de direito tributário**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 487-8; CASSONE, Vittorio; ROSSI, Júlio César; CASSONE, Maria Teixeira. **Processo tributário – teoria e prática**. 15ª ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 45; NUNES, Cleucio Santos. **Curso completo de direito processual tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 78-9; RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Processo administrativo tributário**. 3. ed. ver. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros Editores LTDA., 2008. p. 54-7 e p. 116-9; XAVIER, Alberto. **Princípios do processo administrativo e judicial tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p.3-5; MOREIRA, Leonov Pinto. **Processo administrativo tributário e a Constituição de 1988: uma abordagem crítica**. 2003. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife. p. 24; CHAVES, Rodrigo de Moraes Pinheiro, **A importância do devido processo legal administrativo na atribuição de responsabilidade tributária aos sócios e administradores**. 2010. 105 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Católica de Pernambuco, Recife, 2010.

⁴⁸² MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial**. 9ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016. p. 26-7 e p. 141; _____. Princípio do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa. In: BORIN, Rafael; NICHELE, Rafael (org.). **Curso avançado de processo administrativo tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora Ltda., 2012. p. 39-63).

⁴⁸³ É clássica a definição carneluttiana de litígio: “[c]hamo”, diz o processualista italiano, “litígio *ao conflito de interesses qualificado pela pretensão de um dos interessados e pela resistência do outro*.” (CARNELUTTI, Francesco. **Sistema de direito processual civil**. Trad. Hiltomar Martins Oliveira. São Paulo: Lassic Book, 2000. v. 1. p. 93).

⁴⁸⁴ Nesse sentido, expressamente Alberto Xavier “*Processo é, pois, o procedimento que tem por objeto a solução de um litígio, caracterizado, na clássica visão de CARNELUTTI, pelo conflito de interesses (elemento material) e pelo binômio pretensão-resistência (elemento formal). Processo administrativo é aquele cujo julgamento compete à própria Administração*” (XAVIER, Alberto. **Princípios do processo administrativo e judicial tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 5).

apenas “*a acusados*” (sem fazer alusão a litigantes e muito menos à processo administrativo), do que resultaram construções teóricas que só admitiam o processo para impugnação dos atos administrativos de conteúdo sancionatório.

Mas será assim mesmo? Só podemos falar em “processo” quando houver “litígio”? O vocábulo “procedimento” somente tem o emprego autorizado nas hipóteses em que não há contraditório ou ampla defesa? “Meros” procedimentos não asseguram a participação dos interessados ou, para dizer de outro modo mais amplo, não se submetem ao devido processo legal?

O objetivo do presente capítulo é verificar se essas asserções formuladas pela dogmática sobrevivem aos testes de corroboração pelos dados fornecidos pela experiência jurídica, especialmente à luz das fontes legais (em sentido amplo) do direito brasileiro, partindo da Constituição de 1988, que instaurou o Estado Democrático de Direito, com ampla possibilidade de participação dos privados nas decisões estatais (art. 1º, caput; inciso II e o parágrafo único); até chegar às principais normas legais disciplinadoras do processo administrativo, nomeadamente o Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966), Decreto federal 70.235/1972 (regula o processo administrativo fiscal federal), a Lei federal nº 9.784/1999 (disciplina o processo administrativo federal) e a Lei nº 9.430/1996 (estatui o processo administrativo de consulta e de suspensão de imunidade e de isenção).

Não consideramos a questão de somenos ou despida de efeitos práticos. Segundo a doutrina que defende só haver processo quando caracterizada a “lide” e, com ela, de que somente existe direito à participação e a ser ouvido – e todos os demais consectários do devido processo legal –, com a impugnação ao lançamento ou auto de infração, são as principais (e não únicas) consequências:

(i) restará bastante reduzido o campo de abrangência do processo tributário administrativo, excluindo da incidência do devido processo legal os momentos anteriores à instauração do procedimento contencioso, como o procedimento administrativo de lançamento – no qual se prepara o ato tributário por excelência –, além dos processos, no âmbito fiscal, que se destinam à ampliação da esfera jurídica dos administrados^{485 - 486}, a exemplo do reconhecimento de benefícios fiscais;

⁴⁸⁵ Nos quais “[...] o indivíduo pretende obter reconhecimento de seus direitos ou interesses pela Administração Pública, numa perspectiva ampliativa” (MOREIRA, Egon Bockmann. **Processo administrativo: princípios constitucionais e a Lei 9.784/1999**. 4ª ed. atual., rev. e aumet. São Paulo: Malheiros Editores Ltda. 2010. p. 73).

⁴⁸⁶ Admitindo processos administrativos ampliativos de direito, nos quais não está em causa a lide: PETIAN, Angélica. **Regime jurídico dos processos administrativos ampliativos e restritivos de direito**. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2011. p. 104-6.

(ii) os particulares, embora submetidos a uma incomensurável cadeia de obrigações acessórias, máxime diante do fenômeno da “privatização”⁴⁸⁷ da administração fiscal⁴⁸⁸⁻⁴⁸⁹, estão impedidos de ser ouvidos e de participar da edição da legislação tributária, expedida no exercício da função regulamentar da Administração Pública Tributária. Por saber está se essa limitada perspectiva do fenômeno processual encontra guarida debaixo dos ditames da Constituição de 1988.

Reportando-nos à questão de pesquisa que ensejou o presente trabalho, notamos que o conceito de “lide tributária” é empregado por James Marins no sentido de estabelecer uma autonomia científica do direito processual tributário (administrativo e judicial) e, com isso, de concluir que a competência para legislar sobre essa matéria cai no âmbito de incidência do art. 22, I, da Constituição; ou seja, no contexto da competência para legislar sobre direito processual, competência privativa da União, afastando o poder dos demais entes federativos de regularem esse importante aspecto da atividade administrativa tributária, conclusão essa que viola a “identidade axiológica” da Constituição de 1988, como pensamos ter demonstrado anteriormente.

Decorre daí que a indicação do significado e do alcance do processo tributário administrativo acaba repercutindo na delimitação da competência legislativa para editar as normas jurídicas legais correspondentes, razão por que se mostra necessário analisarmos os conceitos ou as definições atribuídos pela dogmática jurídica brasileira ao processo desenvolvido no âmbito da Administração Pública Tributária, o que faremos nos seguintes termos: em primeiro lugar, analisando os antecedentes doutrinários (3.2) sobre o tema, especialmente as propostas de Rubens Gomes de Sousa (3.2.1) e Gilberto de Ulhôa Canto (3.2.2), devido ao papel que ambos desempenharam na edificação do direito tributário brasileiro no século passado, como autores intelectuais de anteprojetos de lei sobre o assunto, inclusive como membros da Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, de cujos trabalhos, como sabemos, resultou o projeto de lei do governo, encaminhado ao Congresso Nacional, e depois convertido no ainda vigente Código Tributário Nacional.

Depois de apreciado esses antecedentes doutrinários, o trabalho se voltará para os contributos doutrinários mais recentes (3.3), como o de James Marins e sua tese da especialização da lide tributária e consequente autonomia do direito processual tributário. Uma vez passadas em revista as contribuições doutrinárias, retomaremos um assunto aventado na primeira parte da pesquisa, que é a classificação das normas de direito tributário em materiais

⁴⁸⁷ NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 9. ed. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2016. p. 327-30.

⁴⁸⁸ Fala-se, inclusive, na “desadministrativização do procedimento” (CABRITA NETO, Serena; TRINDADE, Carla Castelo. **Contencioso tributário**: procedimento, princípios e garantias. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2017. p. 64-7)

⁴⁸⁹ SANCHES, J. L. Saldanha. Do acto à relação: o direito fiscal entre o procedimento administrativo e a teoria geral das obrigações. Disponível em: <<http://www.saldanhasanches.pt/pdf2/2003,%20EH_%20IGT,%20835-852.pdf>>. Acesso em: 07 de fevereiro de 2018.

(substantivas ou relacionais) e formais (instrumentais, adjetivas ou funcionais), com o fim de corroborar a hipótese segundo a qual o processo tributário administrativo é regulado por esse último tipo de normas (3.4). Finalmente, os enunciados apresentados pela dogmática jurídica – segundo os quais a lide é elemento do processo tributário administrativo – serão submetidos aos testes de contrasteação pelos dados fornecidos pela experiência jurídica (3.5).

3.2 ALGUNS ANTECEDENTES DOUTRINÁRIOS DO PROCESSO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

3.2.1 Contributos de Rubens Gomes de Sousa

Rubens Gomes de Sousa, autor intelectual do anteprojeto que tanto repercutiu no Código Tributário Nacional, formulou em meados do século passado uma concepção teórica⁴⁹⁰ do processo tributário, abrangendo tanto o administrativo quanto o judicial, concepção essa que ele denominava “orgânica e unitária do processo fiscal”⁴⁹¹.

Antes, porém, de chegar a essa afirmação, o indigitado autor situa o processo fiscal na terceira fase do “*processo formativo da obrigação tributária*”, o qual inicia numa fase “de pura soberania ou poder de império”⁴⁹², decorrência da vigência das leis instituidoras do tributo; passando por uma segunda fase caracterizada pela realização, no plano da realidade fenomênica, do fato gerador do tributo; para, finalmente, desembocar numa terceira fase, em que se dá a constituição do título jurídico que define e delimita, qualitativa e quantitativamente, o direito do Estado ao tributo por intermédio do lançamento. Escrevia o tributarista:

Nesta terceira fase é que se situa o processo fiscal: é então que, por um complexo de atos regrados e ligados entre si por uma relação de causalidade e de finalidade, o Estado, por seus agentes administrativos ou judiciais, constata oficialmente a ocorrência do fato gerador, define suas características materiais ou jurídicas e sua vinculação individual a determinado contribuinte,

⁴⁹⁰ Como ele mesmo esclarece, o cerne desse trabalho, apresentando em 1943 ao Instituto dos Advogados de São Paulo e depois publicado com o título “A Distribuição da Justiça em matéria fiscal”, consiste no “entrosamento das duas fases, administrativa e judiciária, do contencioso tributário, através da delimitação das esferas de ação de cada uma delas, de modo a conseguir que ambas funcionassem como o complemento lógico uma da outra e não como uma simples repetição ou, pior ainda, um conflito” (SOUSA, Rubens Gomes de. Reflexões sobre a reforma da justiça fiscal. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 16, p. 1-18, abr. 1949. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/10946>>. Acesso em: 07 Jan. 2019).

⁴⁹¹ SOUSA, Rubens Gomes de. Idéias gerais para uma concepção unitária e orgânica do processo fiscal. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 34, p. 14-33, out. 1953. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/13306/12208>>. Acesso em: 22 Ago. 2017.

⁴⁹² SOUSA, Rubens Gomes de. Idéias gerais para uma concepção unitária e orgânica do processo fiscal. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 34, p. 14-33, out. 1953. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/13306/12208>>. Acesso em: 22 Ago. 2017.

finalmente calcula o montante do tributo devido em função daquelas características. Todos os atos regrados que objetivam essas providências preliminares tendem para um fim único: a emissão do título formal de declaração do direito do Estado ao tributo, na forma, na medida e na individualização pessoal decorrentes da apreciação do fato gerador.⁴⁹³

Rubens Gomes de Sousa afirma ainda a existência de um paralelismo entre o lançamento, considerado ato administrativo que põe fim a fase oficiosa do processo fiscal, e a sentença, ato jurisdicional que coloca termo à fase contenciosa desse mesmo processo. “Tanto o lançamento como a sentença”, escreve, “participam da natureza dos atos *decisórios*”, já que “em ambos existe uma declaração de vontade baseada na aplicação do direito a uma situação de fato preexistente em situação jurídica subjetiva”⁴⁹⁴.

Porém, o lançamento não se confunde com ato jurisdicional, pois a participação do contribuinte nessa fase oficiosa do processo fiscal não se dá na condição de parte, mas no cumprimento de obrigações acessórias, tais como a de prestar declarações, exhibir livros fiscais, se inscrever na repartição arrecadadora etc.

A esse propósito, não custa ressaltar que Gomes de Sousa, embora em outro trabalho, se valeu da distinção entre Administração ativa, que estaria voltada à realização do interesse público, o qual, no caso da atividade tributária, condizia com a arrecadação dos tributos (autotutela); e Administração judicante, que objetivaria solucionar os litígios surgidos em decorrência da atuação da Administração ativa, quando se realizaria, não o interesse público, mas o interesse da ordem jurídica (autocontrole). Essa última função seria substancialmente, anotava o publicista citado, a mesma desenvolvida pelo Poder Judiciário: “também a atividade dêste órgão tem por objeto o restabelecimento da ordem jurídica lesionada, mediante a solução da controvérsia originada entre as partes pela lesão do direito”⁴⁹⁵, hipótese em que o controle da Administração Pública seria realizado, não por ela própria (autocontrole), mas pelo Poder Judiciário no exercício do que ele chamava de “jurisdição judiciária”.

Uma vez concluída a fase oficiosa do processo fiscal, o contribuinte poderia adotar duas atitudes: uma, a de contestar a pretensão do Fisco formalizada no lançamento, não importando que essa resistência fosse formulada no âmbito administrativo ou judicial, pois “o caráter contencioso desta segunda fase do processo fiscal será substancialmente o mesmo nas duas

⁴⁹³ SOUSA, Rubens Gomes de. Idéias gerais para uma concepção unitária e orgânica do processo fiscal. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 34, p. 14-33, out. 1953. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/13306/12208>>. Acesso em: 22 Ago. 2017.

⁴⁹⁴ SOUSA, Rubens Gomes de. Idéias gerais para uma concepção unitária e orgânica do processo fiscal. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 34, p. 14-33, out. 1953. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/13306/12208>>. Acesso em: 22 Ago. 2017.

⁴⁹⁵ SOUSA, Rubens Gomes de. Revisão judicial dos atos administrativos em matéria tributária por iniciativa da própria administração. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 29, p. 441-453, jul. 1952. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/12496/11397>>. Acesso em: 06 Jan. 2019.

hipóteses”, variando apenas, do ponto de vista formal, “a natureza da jurisdição a que estará submetida a controvérsia”⁴⁹⁶; a outra, a de resistir passivamente à dita pretensão, pelo só fato de não cumprir a obrigação plasmada no título jurídico. Rubens Gomes de Sousa prossegue o desenvolvimento de sua tese:

A falta de cumprimento espontâneo da pretensão jurídica manifestada pelo fisco através do lançamento dará então lugar, em virtude do caráter executório dos atos administrativos, à cobrança por meio do procedimento executivo. Mas, êsse procedimento é, essencialmente, uma decorrência necessária e uma continuação natural do processo fiscal oficioso. Tanto assim que, nos países onde a organização do processo fiscal comporta uma separação entre as jurisdições competentes para o juízo de cognição e para o juízo de execução, a efetivação executiva da pretensão jurídica formulada no lançamento é promovida diretamente pela própria administração fiscal. O juízo de cognição, isto é, a discussão sobre o mérito, verificar-se-á em seguida perante jurisdição diferente – o Poder Judiciário – sob a forma de ação de repetição, ou de ação anulatória se a execução administrativa foi previamente suspensa pela garantia da instância. É êsse o andamento do processo fiscal contencioso na França, na Itália, na Alemanha, na Inglaterra, nos Estados Unidos.⁴⁹⁷

Depois o Autor aduzia que no Brasil, porque o processo executivo fiscal não se desenvolve na Administração, a qual deve antes o requerer ao Poder Judiciário é que existe em aparência uma mistura de juízo cognitivo e de mérito. Mas essa mistura é só aparente, uma vez que – conquanto se desenvolva perante autoridade do Judiciário – é, do ponto de vista substancial, um prolongamento da atividade iniciada perante a Administração Pública, o que se demonstra por duas ordens de razões.

A primeira ordem de razão consiste no fato de que, uma vez o título jurídico formulado com o lançamento, a Administração Pública Tributária não requer ao Poder Judiciário uma decisão de declaração de direito. “Em razão da executoriedade inerente aos atos administrativos”, escreve, “o lançamento é, por si só, suscetível de execução direta: goza do privilégio da certeza e liquidez”, e mais, “[ù]nicamente por uma decorrência formal do princípio da separação dos poderes [...], a administração não tem poderes para promover, por seus próprios meios, a execução forçada contra o devedor”⁴⁹⁸, já que

[ê]sse poder compete ao Judiciário, e por isso é que a administração lhe solicita o exercício; mas êsse exercício do poder executório, justamente em razão da executoriedade do lançamento como ato administrativo, não depende, por parte do Judiciário, de nenhum juízo prévio de mérito: é

⁴⁹⁶ SOUSA, Rubens Gomes de. Idéias gerais para uma concepção unitária e orgânica do processo fiscal. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 34, p. 14-33, out. 1953. Disponível em: <<http://biblotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/13306/12208>>. Acesso em: 22 Ago. 2017.

⁴⁹⁷ SOUSA, Rubens Gomes de. Idéias gerais para uma concepção unitária e orgânica do processo fiscal. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 34, p. 14-33, out. 1953. Disponível em: <<http://biblotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/13306/12208>>. Acesso em: 22 Ago. 2017.

⁴⁹⁸ SOUSA, Rubens Gomes de. Idéias gerais para uma concepção unitária e orgânica do processo fiscal. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 34, p. 14-33, out. 1953. Disponível em: <<http://biblotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/13306/12208>>. Acesso em: 22 Ago. 2017.

meramente uma providência de caráter administrativo, cujo fundamento jurídico já está contido no título em que se baseia a pretensão da Fazenda.⁴⁹⁹

A segunda ordem de razão tem relação com a ausência de contestação. Rubens Gomes de Sousa admite que no processo fiscal não contestado não se instaura a lide e, por conseguinte, não há jurisdição. De maneira que a sentença proferida no executivo fiscal sem contestação não tem natureza, do ponto de vista material, de ato jurisdicional.

Conclui o citado tributarista com um diagnóstico do processo fiscal brasileiro, marcado pela duplicação em duas jurisdições, a administrativa e a jurisdicional. De fato, isso constitui, nos dizeres dele, “uma simples duplicação de atos e medidas processuais substancialmente idênticas e apenas formalmente diversas”, mas não “um ordenamento sistemático de jurisdições, cuja diversidade de funções seja regulada em razão de uma delimitação substantiva de poderes e atribuições”⁵⁰⁰, o que se constata, entre outras hipóteses, em matéria probatória, em que o Poder Judiciário reputa a decisão do processo tributário administrativo de natureza contenciosa sobre os fatos “apenas como um parecer de caráter técnico, portanto, de natureza meramente informativa e não conclusiva”⁵⁰¹.

As formulações de Rubens Gomes de Sousa sobre o processo tributário trouxeram contribuição para o desenvolvimento da matéria⁵⁰²; e, embora formulado anteriormente à vigência da Constituição de 1988, já trazia à luz aspectos que ainda hoje ocupam a ordem do dia, como o diagnóstico quanto à duplicação das atividades desenvolvidas no processo tributário, na Administração Pública e no Poder Judiciário.⁵⁰³

Nada obstante, como normalmente sucede com qualquer teoria explicativa dos fenômenos, não só aquelas elaboradas nas ciências culturais, mas também nas ciências naturais, ela é reflexo das ideias ou mais amplamente dos esquemas conceituais atuantes ao tempo em que formuladas.

De maneira que alguns aspectos da concepção de Rubens Gomes de Sousa já não se sustentam em face das mudanças operadas na experiência jurídica, da qual a ciência do direito

⁴⁹⁹ SOUSA, Rubens Gomes de. Ideias gerais para uma concepção unitária e orgânica do processo fiscal. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 34, p. 14-33, out. 1953. Disponível em: <<http://biblotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/13306/12208>>. Acesso em: 22 Ago. 2017.

⁵⁰⁰ SOUSA, Rubens Gomes de. Ideias gerais para uma concepção unitária e orgânica do processo fiscal. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 34, p. 14-33, out. 1953. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://biblotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/13306/12208>>. Acesso em: 22 Ago. 2017.

⁵⁰¹ SOUSA, Rubens Gomes de. Ideias gerais para uma concepção unitária e orgânica do processo fiscal. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 34, p. 14-33, out. 1953. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://biblotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/13306/12208>>. Acesso em: 22 Ago. 2017.

⁵⁰² Inclusive a concepção doutrinária do autor deixou marcas indeléveis no Código Tributário Nacional, como se verifica, por exemplo, na ideia de que o procedimento de revisão do lançamento é uma fase ou continuação do próprio procedimento de lançamento; ou, para dizer de outro modo, que “o procedimento administrativo de lançamento se desdobra em duas fases: uma fase oficiosa, que culminaria com a notificação do lançamento propriamente dito; e uma fase *litigiosa, contenciosa, ou contraditória*, que teria por fim a revisão do lançamento a pedido do contribuinte, na forma de um processo administrativo de impugnação” (XAVIER, Alberto Pinheiro. **Do lançamento no direito tributário brasileiro**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1977. p. 91).

⁵⁰³ Sobre déficit de racionalidade do sistema, cfr. MELO FILHO, João Aurino. **Racionalidade legislativa do processo tributário**. Salvador: JusPodivm, 2018. p. 164.

é parte. É o que notamos na distinção artificiosa entre a função desempenhada pela Administração Pública ativa e o Poder Judiciário, isso com fundamento numa suposta diferença de interesses visados, com o que não concordamos, pois ambas têm o objetivo de realização de interesses públicos⁵⁰⁴, com a inafastável tutela dos direitos subjetivos, mormente os de caráter fundamental.

Não concordamos igualmente com a maneira de perspectivar o fenômeno processual na Administração Pública, como se processo tributário jurisdicional fosse simples continuidade do processo tributário administrativo, pois entendemos, como faz significativa doutrina⁵⁰⁵, que são dois processos distintos, relativos à funções estatais diversas.

Também hoje, sob a vigência de ordem constitucional que consagra a ampla participação dos privados no sentido de influir na decisão da Administração Pública, o enunciado essencialmente universal que associa a conceito de lide ao de processo dificilmente sobrevive aos testes de refutação, conforme demonstraremos em item próprio *infra*.

3.2.2 Contributos de Gilberto de Ulhôa Canto

Gilberto de Ulhôa Canto é outra figura destacada no contexto do direito tributário brasileiro, ao lado de Rubens Gomes de Sousa, por terem ambos, como mencionamos anteriormente, integrado a Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda na década 1960, de cujos trabalhos resultou o projeto de lei encaminhado pelo Governo ao Congresso Nacional, que por sinal depois veio a se tornar o Código Tributário Nacional ainda vigente.

O indigitado Autor se dedicou ao assunto com o qual ora se ocupa a presente pesquisa, inclusive com a publicação de obra intitulada “Processo Tributário”, trabalho desenvolvido no

⁵⁰⁴ Citemos, por exemplo, o entendimento de Alberto Xavier, sem aderir às conclusões do autor quanto à natureza da jurisdição voluntária, ao afirmar que, na realidade, “administração e jurisdição são funções estaduais que têm por objetivo essencial a realização de interesses públicos, distinguindo-se apenas [...] pelo diverso modo por que procedem à sua realização” (XAVIER, Alberto. **Do procedimento administrativo**. São Paulo: Bushatsky, 1976. p. 57). Numa outra obra, mais recente, Alberto Xavier afirma que Administração fiscal prossegue no procedimento, não um interesse formal ou financeiro, na condição de titular do crédito tributário, mas antes um “*interesse substancial de justiça*”, o qual “lhe cabe enquanto órgão de aplicação do direito”, e mais à frente, esclarece “as fortes tendências no sentido de uma maior imparcialidade da Administração e do robustecimento dos direitos individuais acabaram por se traduzir numa nova configuração do procedimento, inspirado agora pelo interesse substancial do Estado” (XAVIER, Alberto. **Do lançamento**: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2. ed. totalmente reformulada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 154-5). Como recorda também Joaquim Freitas da Rocha, a Administração Tributária “não tem nem prossegue interesses próprios, mas sempre interesses heteronomamente determinados – pelo legislador – e que subsumem à ideia de prossecução do Interesse público. Este último não deve ser confundido com o interesse de arrecadação da receita tributária, nem a primeira pode ser perspectivada como uma mera cobradora de tributos, com ‘interesse’ no incremento do volume de receita, antes devendo ser encarada como uma entidade imparcial que prossegue a verdade material, seja em que sentido for que esta última aponte (cobrança ou não cobrança de tributos)” (ROCHA, Joaquim Freitas da. **Lições de procedimento e processo tributário**. 6. ed. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2018. p. 22-3).

⁵⁰⁵ Luísa Pinto Netto encarece a necessidade de não considerar o processo administrativo espécie do processo jurisdicional (NETTO, Luísa Cristina Pinto e. **Participação administrativa procedimental**: natureza jurídica, garantias, riscos e disciplina adequada. Prefácio de José Manuel Sérvulo Correia. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2009. p. 53-61).

seio da citada Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, ao cabo do qual propôs um “*anteprojeto de lei orgânica do processo tributário*”, tanto administrativo quanto judicial.

Nessa obra, Olhôa Canto, depois de passar em revista as experiências jurídicas de outros países quanto ao chamado “contencioso tributário”, entendido de forma muito ampla como mecanismo de solução das crises jurídicas entre fisco e contribuinte, o qual se manifesta sob as mais diversas formas de acordo com as características de cada ordem constitucional, chega à conclusão de que em nenhum outro país se estabeleceu o princípio da inafastabilidade da jurisdição com a rigidez que se consagrou no Brasil.

De maneira que, no caso brasileiro, a solução plena e definitiva de questões oriundas da aplicação da lei tributária não poderia ser subtraída da revisão pelo Judiciário, esbarrando, escreve ele, no art. 141, §4º da Constituição então em vigor (a de 1946), que estabelecia: “A lei não poderá excluir da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão de direito individual”.

Com efeito, diz o indigitado autor

[d]o exame do direito comparado [...] decorre que a garantia de uma jurisdição adequada, que assegure a observância dos direitos dos contribuintes, é expressa em quase todos os sistemas de direito positivo, muito embora a Constituição brasileira seja a única a estabelecer, por via oblíqua da amplitude do art. 141, §4º, que essa jurisdição deva ser judicial.⁵⁰⁶

Assim, propõe o desenvolvimento do processo tributário em duas fases, semelhante à proposta unitária e orgânica do processo fiscal de Rubens Gomes de Sousa, desenrolando-se uma delas na seara administrativa, e a outra, no âmbito judicial.

A jurisdição administrativa de primeira instância seria composta por julgadores desligados da função de fiscalização e de arrecadação, enquanto a segunda, embora os julgadores possam ser escolhidos por critério paritário, deveriam sempre atender aos reclamos da aptidão técnica e da independência funcional. Na fase judiciária, seria, segundo a proposta do Autor, excluída a apreciação pelo juiz singular, cabendo recurso da decisão proferida pela jurisdição administrativa diretamente ao tribunal judicial, no caso da Justiça Federal, um novo órgão denominado Tribunal Federal Tributário, com competência originária para julgar, em instância única, as ações anulatórias de débitos fiscais, que ele denominou “ação de revisão tributária”.⁵⁰⁷

Abstraídos os temas pertinentes ao processo tributário judicial, que escapam ao objeto da pesquisa, é interessante notar que Gilberto de Ulhôa Canto oferece sugestões para o processo tributário administrativo apenas da União, uma vez que entende não competir a essa última

⁵⁰⁶ CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Processo tributário**: anteprojeto de lei orgânica. Imprensa: Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 1964. p. 55. Disponível em: < <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/12405>>. Acesso em: 8 jan. 2019.

⁵⁰⁷ CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Processo tributário**: anteprojeto de lei orgânica. Imprensa: Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 1964. p. 65. Disponível em: < <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/12405>>. Acesso em: 8 jan. 2019.

editar normas relativas ao processo administrativo desenvolvido nos Estados-membros e nos Municípios⁵⁰⁸, sem, contudo, oferecer maiores esclarecimentos sobre esse posicionamento, inclusive sobre a pertinência ou não das normas gerais de direito tributário formal no campo de abrangência das normas gerais de direito financeiro, previstas na Constituição em vigor na época de suas preleções, embora essa classificação já fosse conhecida à época.

3.3 A BUSCA PELA AUTONOMIA DO DIREITO PROCESSUAL TRIBUTÁRIO

Certa dogmática Jurídica mais contemporânea, à semelhança do que se sucede no estudo do direito processual civil, entendido como o conjunto de normas jurídicas que disciplinam os quatro institutos fundamentais relativos à função jurisdicional do Estado (jurisdição, ação, defesa e processo)⁵⁰⁹, tem tentando conferir ao direito processual tributário, tanto o administrativo quanto o judicial, idêntica “autonomia científica”, tal como verificamos na obra de James Marins, erigida em torno do conceito, que ele elege como fundamental, da relação jurídico-tributária.

Segundo aquele autor, o caráter peculiar da relação jurídica tributária e da lide dela decorrente autoriza inferir a existência do “*princípio da diferenciação ou particularização do processo tributário*”⁵¹⁰. Nas palavras dele:

[...] se a relação jurídica tributária se afigura dotada de caráter peculiar, assim como também necessariamente se dará com a lide tributária e, portanto, com o processo destinado à sua solução; o Direito Processual Tributário, então, passa a ser desenhando com contornos próprios, particulares, tornando-se um *processo diferenciado*. A partir da noção peculiar da relação tributária para logo nos depararmos com a diferenciação da lide eclodida no percurso dinâmico desta relação. Nossa principal premissa assume caráter estritamente tributário: a relação obrigacional de natureza tributária que entrelaça o contribuinte é insuscetível de ser subsumida a qualquer outra espécie de categoria jurídica. Não se assemelha à relação obrigacional civil, contratual ou extracontratual, comercial, administrativa ou qualquer outra. Também não é penal. Nada muda, ainda que não se queira aceitá-la como *obrigacional*, e configurá-la, v.g., como *sujeição* do contribuinte em face do Estado. Atribua-se-lhe a coloração jurídica que se desejar e o resultado permanecerá o mesmo: é a relação tributária entre Estado e contribuinte, sem embargo de sua vocação

⁵⁰⁸ CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Processo tributário**: anteprojeto de lei orgânica. Imprensa: Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 1964. p. 56-7. Disponível em: < <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/12405>>. Acesso em: 8 jan. 2019.

⁵⁰⁹ DINAMARCO, Candido Rangel. **Instituições de direito processual civil**: volume I. 8ª ed., rev. e atual. segundo o Novo Código de Processo Civil. São Paulo: Malheiros, 2016. Passim.

⁵¹⁰ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial. 9ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016. p. 72-86.

prosaicamente pecuniária, relação especial inassimilável a qualquer outra conhecida no seio da vida civil.⁵¹¹

A partir desse conceito geral e unitário de relação jurídico-tributária⁵¹², e, depois, da distinção entre “lide tributária” e “lide comum”, Marins constrói o edifício do direito processual tributário, dividindo o percurso da dita relação em três fases, que ele chama de regimes: i) *Procedimento* administrativo tributário, ii) *Processo* administrativo tributário, e iii) *Processo* judicial tributário.⁵¹³

O *procedimento administrativo tributário* corresponde ao intitulado “direito tributário formal”, abrangendo as normas jurídicas disciplinadoras dos atos tendentes ao lançamento e à imposição de penalidades (inclusive fiscalização tributária). O ato administrativo de lançamento ou de imposição da multa é a etapa intermediária entre o procedimento administrativo e o processo administrativo tributários. Nessa fase, as normas jurídicas são informadas por uma série de princípios, que não estão necessariamente presentes no regime do processo administrativo, tais como o da inquisitorialidade e do formalismo moderado.⁵¹⁴

Já o *processo administrativo tributário* abrange as normas jurídicas que regulam a “solução administrativa dos conflitos fiscais”. Ele surge a partir da “alomorfia”⁵¹⁵, expressão

⁵¹¹ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial. 9. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016. p. 72-3.

⁵¹² Essa busca por um conceito-chave também se deu no Direito Administrativo em torno da noção central de ato administrativo. A propósito: “[o] conceito de acto administrativo é, assim, uma típica ‘construção de juristas’, o produto mais refinado da elaboração teórica juspublicística, a verdadeira quintessência do Direito Administrativo”, e mais, “[e]le enferma, por isso, da ‘doença infantil’ de todos os domínios científicos, e consequentemente também da Ciência do Direito Administrativo, de procurar encontrar uma noção central, um conceito-chave, que resumisse e condensasse em si todas as especificidades desse domínio do saber – qual ‘abracadabra’ da doutrina administrativista” (SILVA, Vasco Manuel Pascoal Dias Pereira da. **Em busca do acto administrativo perdido**. Reimp. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2016. p. 63).

⁵¹³ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial. 9ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016. p. 192-3.

⁵¹⁴ Segundo Marins, a notificação formaliza a pretensão tributária do Estado, ao passo que a impugnação, veiculada pelo contribuinte/sujeito passivo, dá início ao processo administrativo tributário, incidindo todas as garantias constitucionais, a exemplo do devido processo legal. Diz ele que “[n]o instante em que o percurso destinado à emissão do ato de lançamento torna-se litigioso, altera-se a natureza jurídica da relação dinâmica que se transmuta de *procedimento* para *processo*. Esta verdadeira e instantânea alomorfia jurídica opera severas consequências no plano do lançamento tributário, implicando mutações no método a ser adotado com o aparecimento de novos deveres, obrigações e ônus da parte aos atores Fisco e contribuinte, já que o *modus operandi* do agente administrativo, informado por princípios do procedimento administrativo passa a governar-se por princípios processuais”, e mais à frente, “[o] processo tributário somente tem início com a formalização da lide, quer se refira ao conteúdo do lançamento obrigacional tributário, quer se refira à aplicação da multa ou da impugnação a ato fiscalizatório ilegal”, insistindo, “[a] etapa processual tributária inicia-se após a notificação do lançamento que abre para o contribuinte o prazo legal de 30 dias para que promova, quando necessário, sua impugnação. A *notificação do lançamento* formaliza a *pretensão* tributária do Estado sobre a esfera jurídica econômica e financeira do contribuinte e a *impugnação* a esta pretensão *formalizada a resistência* do cidadão-contribuinte e oficializa a existência da *lide fiscal*” (MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial. 9. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016. p. 26-7 e p. 141). Numa outra obra, reafirma o seu posicionamento “[...] na atividade administrativa fiscal, o domínio procedimental vai desde a fiscalização até a formalização da pretensão do Estado através do *ato administrativo de lançamento* ou de aplicação de penalidades e o campo processual terá início somente com a resistência formal do contribuinte a essa pretensão através da impugnação administrativa aos termos do ato de lançamento ou de aplicação da penalidade” (MARINS, James. Princípio do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa. In: BORIN, Rafael; NICHELE, Rafael (org.). **Curso avançado de processo administrativo tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora Ltda., 2012. p. 39-63).

⁵¹⁵ Com efeito, diz ele que com a impugnação “instaura-se verdadeiro processo informado por seus peculiares princípios (que são desdobramentos do *due process of law*) e delimita-se o instante, o momento em que se dá a alomorfia procedimento-processo modificando a natureza jurídica do atuar administrativo (MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial. 9. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016. p. 140). Não concordamos com essa maneira de observar a realidade. O processo administrativo, o tributário inclusive, estabelece uma nova relação jurídica, de natureza procedimental, diversa daquela (relação jurídica de direito material) que é, em verdade, seu objeto. Nesse sentido Di Pietro quando afirma: “O processo administrativo, que pode ser instaurado mediante provocação do interessado ou por iniciativa da própria Administração, estabelece uma relação bilateral. ‘inter partes’, ou seja, de um lado, o administrado, que deduz uma pretensão e, de outro, a Administração que, quando decide, não age como terceiro, estranho à controvérsia, mas como parte que atua no próprio interesse e nos limites que lhe são impostos por lei (...)” (DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 30. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2017. p. 79). No mesmo sentido, Vasco Pereira da Silva “[h]á assim que considerar uma relação jurídica procedimental, ao lado da relação jurídica substantiva. Trata-se de relações interdependentes, mas

empregada por James Marins que significa “metamorfose”, da relação jurídico-tributária causada pelo surgimento da “lide tributária”, com a impugnação do lançamento ou do ato de imposição de multa (art. 145, inciso I, do Código Tributário Nacional), que traduz a pretensão do contribuinte/sujeito passivo⁵¹⁶. O conjunto de regras desse regime é informado por outros princípios, não coincidentes com o da fase anterior, como o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa.

Finalmente, o *processo judicial tributário* condiz com as regras que disciplinam a solução dos conflitos fiscais no âmbito do Poder Judiciário⁵¹⁷. Desde o procedimento administrativo tributário até a fase do contencioso judicial, o processo fiscal formaria um todo unitário e orgânico, lembrando, de certo modo e debaixo de outros pressupostos teóricos, o proposto por Rubens Gomes de Souza.⁵¹⁸

Na mesma senda de Marins, Cleucio Santos Nunes estabelece o conceito de lide como fundamental para caracterizar o processo tributário, chegando ao extremo de asseverar que, mesmo no âmbito jurisdicional, se não houver a resistência à pretensão do autor pela parte demandada – o sujeito passivo da relação jurídico-processual –, não se pode falar em *processo em sentido estrito*, mas apenas em *procedimento*⁵¹⁹, tese dificilmente aceitável entre os cultores

distintas e não necessariamente coincidentes, pois, se é verdade que todos aqueles que são sujeitos das relações jurídicas administrativas devem poder sê-lo também das relações jurídicas de procedimento, tal não significa que a relação procedimental tenha sempre de se estabelecer entre os sujeitos da relação substantiva” (SILVA, Vasco Manuel Pascoal Dias Pereira da. **Em busca do acto administrativo perdido**. Reimp. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2016. p. 435). A propósito, em Portugal se distingue o procedimento do processo administrativo em que o primeiro traduz exercício da função administrativa ao passo que o último a jurisdicional. A autonomia da relação jurídica de natureza procedimental em relação ao direito material é assegurada expressamente, em Portugal, no Código do Procedimento Administrativa de 2015, o qual traz no seu Capítulo II do Título I da Parte III a seguinte epígrafe “Da relação jurídica procedimental”, e na seção I desse capítulo se inicia a regulação “Dos sujeitos do procedimento”.

⁵¹⁶ Em sentido análogo, Paulo Cesar Conrado, que, porém, prefere referir a “fato jurídico *conflito*”, escrevendo “[p]rocesso (i) *processo administrativo, como todo processo (na acepção julgada fundamental), é relação implicada pelo fato jurídico conflito*; (ii) *processo administrativo que se estrutura a partir de qualquer outro fato jurídico (que não o conflito) não é processo administrativo*”, e mais à frente, insiste na tese: “[r]egras: (i) *se é verdade que o processo antixacional judicial pode ocorrer antes ou depois da constituição da obrigação tributário, não é menos verdade que o administrativo só é viável após tal ocorrência*; (ii) *o sistema dota o contribuinte de legitimidade para produzir linguagem de resistência perante a própria Administração apenas quando já edificada a norma individual e concreta do lançamento ou ‘autolancamento’, servido essa linguagem de resistência, portentos sempre para reprimir os efeitos advindos de tal norma*” (CONRADO, Paulo Cesar. **Processo tributário**. 2. ed. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2007. p. 100-2).

⁵¹⁷ Resta-nos saber se o tipo de relação jurídica de direito material deduzida em juízo é argumento suficiente para caracterizar um processo jurisdicional autônomo, tendo em vista que as crises jurídicas envolvendo a Administração Pública no Brasil, que adota o sistema inglês (de jurisdição una ou única), são submetidas aos tribunais comuns e decididas de acordo com as regras jurídicas do direito processual civil. Embora existam leis processuais extravagantes, como a Lei de Execução Fiscal, Lei da Ação Cautelar Fiscal, Mandado de Segurança etc., as lides ditas fiscais se submetem aos tribunais comuns e, em grande parte, resolvida pelo direito processual civil. Nesse sentido, Regina Helena Costa “[c]oncluimos, assim, que a expressão ‘processo judicial tributário’ significa menos do que parece, traduzindo, apenas, ‘processo judicial referente a uma relação de direito material de natureza tributária’. Somente é válida para efeitos estritamente didáticos, [...]” (COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 430).

⁵¹⁸ É possível extrair das lições de Rubens Gomes de Sousa que o processo tributário é um conjunto de atos ordenados, lógica e cronologicamente, para a emissão do título formal do direito do Fisco ao tributo. Diz ele “essa declaração formal do direito do Estado ao tributo é o ponto de chegada para o qual convergem todos os atos conexos ou consequentes cujo complexo constitui o processo fiscal: ela é o próprio objeto do processo fiscal”. Esse processo abrange a fase oficiosa (consistente no lançamento) e contenciosa, que se desenvolve no âmbito administrativo e jurisdicional, sendo certo, por outro lado, que a última fase (judicial) não pode simplesmente ser uma repetição da primeira (a fase administrativa) (SOUSA, Rubens Gomes de. Ideias gerais para uma concepção unitária e orgânica do processo fiscal. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 34, . 14-33, out. 1953. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/13306/12208>>. Acesso em: 22 Ago. 2017.).

⁵¹⁹ “Essas observações gerais são necessárias para que se compreenda com clareza o processo tributário em sua totalidade, o que envolve a análise do procedimento e do processo administrativo em sentido estrito. Os mesmos argumentos também se aplicam ao processo judicial, isto é, a existência de uma pretensão (o pedido do autor) e a resistência da parte demandada (contestação do réu), devendo o juiz exercer sua autoridade por intermédio de um processo. É possível, porém, mesmo no Poder Judiciário, que o juiz exerça sua autoridade independentemente da formação do processo em sentido estrito. Isso corre, por exemplo, quando o feito é extinto sem resolução do mérito por deficiência da petição inicial. Também não haverá ‘processo judicial’ na hipótese de o réu reconhecer a juridicidade do pedido, sem contestá-lo” (NUNES, Cleucio Santos. **Curso completo de direito processual tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 46).

do direito processual civil. “O que caracteriza o processo”, escreve o indigitado Autor, “é a existência de controvérsia sobre interesses determinados, chamada de lide”⁵²⁰, e mais à frente,

[...] [n]os processos deverão ser asseguradas as garantias do contraditório e da ampla defesa, dentre outros princípios e garantias, o que não será necessário nos procedimentos diante da ausência de pretensão formal e pela finalidade do procedimento que é a de reunir fatos e provas para a formalização da pretensão.⁵²¹

Depois propõe um conceito de processo tributário, sem deixar muito claro, porém, se ele se refere ao conjunto de normas (ou de modelos prescritivos) que compõem parcela da experiência jurídica ou se quer mencionar, debaixo desse mesmo rótulo, a Dogmática Jurídica que tem por objeto a referida experiência, conceito esse vazado nos seguintes termos: “processo tributário”, é o dizer do Autor, “é ramo específico do direito processual, tendo por base a matéria tributária e destinado à regulamentação e ao estudo dos procedimentos e do processo contencioso, nos âmbitos administrativo ou judicial”⁵²².

Abstraída a parte que se refere ao processo tributário judicial, que não é objeto da presente pesquisa, há outros doutrinadores que, na esteira de Marins, defendem a autonomia do processo tributário administrativo. Regina Helena Costa, por exemplo, afirma que a disciplina “do processo administrativo tributário é bastante distinta do regramento estabelecido aos processos administrativos que versam sobre outras modalidades de relações jurídicas, à vista de institutos próprios do Direito Tributário”⁵²³, acrescentando em seguida,

[...] a denominação ‘processo administrativo tributário’ exprime uma realidade inegável, qual seja, a de uma espécie de relação processual que, por suas peculiaridades e pela distinta disciplina imprimida pelas pessoas políticas, pode ser estudada autonomamente.⁵²⁴

Aponta ainda a existência de duas razões principais segundo as quais a ciência jurídica vem dando atenção ao processo tributário administrativo: i) é meio para concretização da justiça; ii) funciona como instrumento de filtragem das lides a serem analisadas no âmbito do Judiciário, máxime diante da morosidade da prestação da tutela de direito pela função jurisdicional do Estado – “o processo administrativo”, diz a autora, “passou a constituir um dos mais importantes *meios alternativos de solução de conflitos* entre Fisco e contribuintes”⁵²⁵.

Também Eduardo Domingos Bottallo, conquanto sem se propor diretamente a questão da autonomia do processo tributário administrativo com base num conceito abrangente e unitário, admite como fundamento do contencioso administrativo fiscal o direito de petição (art. 5º,

⁵²⁰ NUNES, Cleucio Santos. **Curso completo de direito processual tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 71.

⁵²¹ NUNES, Cleucio Santos. **Curso completo de direito processual tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 78.

⁵²² NUNES, Cleucio Santos. **Curso completo de direito processual tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 79.

⁵²³ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 430-1.

⁵²⁴ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 431.

⁵²⁵ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 436.

XXXIV, “a”, Constituição de 1988), que assegura a todos, independentemente do pagamento de taxas, provocar os Poderes Públicos para a defesa de direito ou contra ilegalidade ou abuso do Poder.⁵²⁶

O direito de petição, que veicula a resistência à pretensão tributária do fisco e instaura o contencioso, dá ensejo a atuação no âmbito do Poder Executivo daquilo que Bottallo denomina “função administrativa judicante”⁵²⁷, diversa da “função administrativa ativa”, a primeira delas se caracteriza pelo a) momento, b) modo e c) finalidade de seu exercício⁵²⁸. O momento, ainda na esteira do referido autor, é a formulação da pretensão do sujeito passivo da relação jurídico-tributária contrária à pretensão do Fisco; o modo é a fixação do sentido da norma jurídica no caso concreto; a finalidade é a remoção da situação conflituosa.⁵²⁹

Mencionamos também, nesse sucinto excursus pela dogmática jurídica brasileira, a posição de Hugo de Brito Machado Segundo, que defende a existência de uma autonomia, porém, *apenas didática do direito processual tributário*⁵³⁰. Machado Segundo divide o processo tributário em três regimes: (i) *meros procedimentos*; (ii) processo administrativo tributário e (iii) processo judicial tributário. Diferentemente da proposta de Marins, Machado Segundo não se vale de conceito unitário ou noção-chave abrange de “relação jurídico-tributária” e sua transmutação pela existência de lide para diferenciar o processo tributário.⁵³¹

Com efeito, considera *meros procedimentos* o aspecto formal da atuação da Administração Tributária, sem a necessidade de participação dos sujeitos interessados para a legitimidade do ato final, correspondendo aos atos preparatórios do lançamento. Trata-se, diz o autor, de exercício “de atividade tipicamente administrativa, ou Executiva, sem nenhuma feição ou caráter jurisdicional ou judicante”⁵³².

⁵²⁶ “Em consequência”, diz ele, “podemos afirmar que a idéia de sempre existir uma instância administrativa destinada a assegurar aos contribuintes o exercício da faculdade de se opor a pretensões de natureza tributária encontra confortável amparo nas dobras do preceito que assegura, de modo irrestrito e universal, o direito de petição” (BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Curso de processo administrativo tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2009. p. 35).

⁵²⁷ BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Curso de processo administrativo tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2009. p. 51-4.

⁵²⁸ Na função administrativa ativa, o Estado emana “atos executórios visando”, diz Bottallo, “à determinação de situações jurídicas individuais”; ela se fundamenta, insiste, “na aplicação concreta da lei e é determinada por razões de interesse e utilidade pública”, e acrescenta que o lançamento tributário e o auto de infração traduzem o exercício dessa função. Já a função administrativa judicante “tem por meta tutelar os interesses da ordem jurídicas globalmente considerados. O contencioso tributário é campo propício para exercício dessa função, já que, por meio dele, se busca afastar o risco de lesão a direitos subjetivos dos administrados que possa emergir do exercício da função administrativa ativa” (BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Curso de processo administrativo tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2009. p. 54-66).

⁵²⁹ BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Curso de processo administrativo tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2009. p. 55.

⁵³⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 7. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2014. p. 9-10.

⁵³¹ “É importante lembrar, porém, que, embora não exista um Direito Processual Tributário autônomo e distinto do Direito Processual Civil, do Direito Administrativo ou do Direito Constitucional, em razão da unidade do sistema normativo, a realidade em face da qual se desenvolve o processo tributário é diferente daquela subjacente a um processo no qual litigam sócio e sociedade, servidor público e administração, contratante e contratado. É o que basta para justificar, à saciedade, o estudo autônomo do processo tributário e do sistema jurídico em face dele considerado [...]” (MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 7. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2014. p. 12).

⁵³² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 7. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2014. p. 10. Lembra ainda o autor, para argumentar em favor da sua posição, a Súmula Conselho Administrativo de Recursos Fiscais nº 46 “O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário”.

Processo administrativo tributário, por sua vez, mais do que uma série de atos voltados a um resultado final, como se dá no caso dos meros procedimentos ou do “procedimento administrativo preparatório do lançamento”, exige a participação, em contraditório ou dialeticamente, dos interessados no resultado, isso tudo para legitimar a decisão.⁵³³

Machado Segundo, na mesma forma que os autores antes citados, admite que o fundamento do processo tributário administrativo é constitucional:

Os processos administrativos contenciosos contam com previsão constitucional implícita e explícita. Decorrem, implicitamente, do fato de o Brasil ser um Estado Democrático de Direito submetido à legalidade e à moralidade, e que tem a cidadania como um de seus fundamentos. Tudo isso impõe à Administração que adote um *devido processo legal administrativo* no âmbito do qual possa exercer o controle interno da legalidade de seus atos (autocontrole dos atos administrativos), examinando e procurando resolver os seus conflitos com os cidadãos, dando a estes ainda o direito de provocar esse exame, conforme está previsto, explicitamente, no art. 5º, incisos XXXIV, a, LIV e LV, da CF/88.⁵³⁴

Ora bem, falar em uma disciplina científica autônoma, como “direito processual tributário”, diversa do Direito Tributário ou do Direito Processual Civil, conforme se trate de processo desenvolvido no âmbito da função administrativa ou jurisdicional, respectivamente, pressupõe a existência de categorias lógicas próprias, quadros teóricos a partir dos quais os preceitos vigentes sejam suscetíveis de redução numa unidade conceptual ou num sistema de normas.⁵³⁵

Esse quadro teórico deve fundar-se na experiência jurídica, isto é, deve decorrer dos dados fornecidos pelo Direito positivo, pelas fontes do Direito, dos quais se extraem as características de cada setor do ordenamento jurídico e os seus elementos peculiares, de modo a construir um quadro conceitual próprio, reunindo os preceitos jurídicos desse setor do ordenamento num conjunto harmônico coerente e unitário⁵³⁶. Resta-nos saber se podemos afirmar isso do direito processual tributário administrativo.

O processo tributário administrativo possui características específicas ou peculiares, um quadro teórico que confira autonomia científica própria, diversa, por exemplo, do Direito

⁵³³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 7. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2014. p. 54-5.

⁵³⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 7. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2014. p. 55.

⁵³⁵ Marcello Caetano a respeito do Direito Administrativo: “[t]enho falado no Direito Administrativo como disciplina científica. Não se esqueça, porém, que se trata de uma disciplina que estuda uma parte do Direito positivo dos países. E sendo assim, a sua matéria-prima são normas extraídas das fontes de Direito. O que a Ciência faz é elaborar essas normas, extrair delas princípios, arrumá-las em quadros teóricos, construindo, a partir da multidão de preceitos, sistematizações que permitam reduzi-los a uma unidade conceptual” (CAETANO, Marcello. **Princípios fundamentais do direito administrativo**. 3. reimp. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2010. p. 18).

⁵³⁶ “Para fazer esse seccionamento na unidade do Ordenamento Jurídico”, esclarece Marcello Caetano, “de modo a decompô-la em Direito Civil, Direito Comercial, Direito Criminal, Direito Constitucional, Direito Administrativo etc., é preciso começar por fixar as características de cada sector e os seus elementos diferenciais, aquilo que vai ser a pedra de toque para se poder dizer: esta norma é civil, esta é criminal, esta é administrativa...”, e prossegue, “[o] teórico começa por analisar as diferenças existenciais e depois teoriza-as, redu-las a princípios sintéticos que vão servir para formar os quadros lógicos onde incluirá as diversas realidades jurídicas, elaboradas sobre os dados que tomar em conta”, e mais, “[o]s dados são os preceitos contidos nas fontes. A partir deles se apuram as regras normativas e se constrói o sistema, relacionando essas regras entre si, abstraindo conceitos de modo a articular as normas num conjunto harmônico coerente e tendencialmente unitário” (CAETANO, Marcello. **Princípios fundamentais do direito administrativo**. 3ª reimp. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2010. p. 19).

Tributário? A possibilidade de dirigir uma pretensão à Administração Pública Tributária ou de recorrer da decisão proferida quanto à essa pretensão é dado suficiente para atingir a propalada autonomia? Em que o direito de impugnar o ato administrativo de lançamento difere do direito de impugnar administrativamente qualquer outro ato emanado da Administração Pública? Essas diferenças autorizam falar em um gênero ou numa *espécie* de processo desenvolvido no âmbito da Administração Pública?

Não responderemos a tais questões aqui, pois extrapolam os limites exíguos da pesquisa, voltada a analisar a competência legislativa sobre o direito que regula o processo tributário administrativo. Ressaltemos, ademais, que há mesmo quem questione as supostas autonomias de qualquer ramo do Direito⁵³⁷, reputando essa questão da autonomia científica um “falso problema”, como faz Alfredo Augusto Becker, que afirma

[p]ela simples razão de não poder existir regra jurídica independente da totalidade do sistema jurídico, *autonomia* (no sentido de independência relativa) *de qualquer ramo do Direito Positivo é sempre e unicamente didática para, investigando-se os efeitos jurídicos resultantes da incidência de determinado número de regras jurídicas, descobrir a concatenação lógica que as reúne num grupo orgânico e que une este grupo à totalidade do sistema jurídico.*⁵³⁸

Ainda que assim não fosse, notamos que o direito processual tributário, e mesmo o direito processual administrativo⁵³⁹, estão ambos longe no Brasil do desenvolvimento das categorias lógicas do processo civil, erigido sobre sólidos alicerces do quadro teórico da jurisdição, da ação, da defesa e do processo (jurisdicional).

Dado o quadro dúbio, melhor nós o consideremos, como hipótese de trabalho, abrangido pelo Direito Tributário⁵⁴⁰, da mesma forma que processo administrativo é considerado instituto

⁵³⁷ Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho, que chega a afirmar “[...] tão absurda é a pretensa autonomia do Direito Tributário quanto descabida é a discussão a respeito de ser esse ou aquele instituto privativo deste ou daquele ramo do Direito” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 50). Assim também Heleno Tóres o qual assevera “[e]m consideração ao princípio de unicidade do sistema jurídico, mesmo para fins didáticos, não há qualquer interesse numa tentativa de traçar os limites do direito tributário. As normas jurídicas não existem isoladamente, antes, apresentam-se estritamente relacionadas, por coordenação e subordinação, enquanto elementos que são de um sistema. Por esse motivo, não seria possível a tentativa de isolamento de regras jurídicas em confins arbitrariamente demarcados, na medida em que verteria a idéia de sistema jurídico”, e mais à frente, acrescenta que reconhecer autonomia científica do direito tributário significaria considerar que ele tem objeto distinto das normas jurídicas... (TÓRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado**: autonomia privada, simulação, elusão tributária. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 52-3).

⁵³⁸ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 34.

⁵³⁹ Sundfeld propõe a questão nos seguintes termos: “[é] viável cogitar do desenvolvimento de uma teoria geral sobre os aspectos adjetivos das decisões administrativas que venha a ter a mesma abrangência da relativa às decisões judiciais?”, e mais, “[t]em sentido trabalhar com a hipótese de um grande direito processual (ou, se se quiser, procedimental) administrativo?”, ao que responde logo em seguida, “a verdade é que as questões adjetivas são próprias do direito administrativo, e fragmentos de uma teoria geral do processo administrativo vêm sendo esboçados há muito tempo”, passando a arrolar os argumentos para sua tese, com os estudos sobre a competência administrativa, a provocação da atuação da Administração pública etc., para depois concluir dizendo “[t]udo indica que a construção de um grande direito processual administrativo brasileiro está em pleno curso” (SUNDFELD, Carlos Ari. *Processo e procedimento administrativo no Brasil*. In: MUÑOZ, Guilherme Andrés; _____ (coord.). **As leis do processo administrativo**. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2006. p. 17-36). Defendendo a autonomia do processo administrativo, como espécie de processo, ao lado do jurisdicional, Angélica Petian (PETIAN, Angélica. **Regime jurídico dos processos administrativos ampliativos e restritivos de direito**. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2011. p. 46-95).

⁵⁴⁰ Casalta Nabais, referindo o conteúdo do direito fiscal, que é o direito ocupado nomeadamente dos impostos, afirma que ele abrange tanto as normas relativas à incidência desse tributo, como também as relativas ao procedimento fiscal, as quais “disciplinam”, diz ele, “em sede organizacional e procedimental o lançamento, a liquidação e a cobrança dos impostos”, e mais à frente continua “ele abarca também outras normas, a saber (sem qualquer preocupação de exaustão): as normas respeitantes aos *recursos administrativos* (o procedimento de revisão da matéria tributável, o procedimento de revisão dos actos tributários, a reclamação graciosa e o recurso hierárquico);”, além de outras tantas (NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 9. ed. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2016. p. 80-1).

do Direito Administrativo⁵⁴¹, procurando principalmente nas fontes do direito tributário os dados necessários para o teste de falseabilidade das asserções formuladas sobre o assunto.

Finalmente, destacamos um fato digno de nota: os doutrinadores citados têm feito a transposição dos elementos teóricos desenvolvidos no direito processual civil, como verificamos no empréstimo do conceito de “lide”, para erigir um processo tributário com fumos de autonomia científica⁵⁴². Fundam-se numa equiparação entre os processos jurisdicional e administrativo, supostamente ancorada no art. 5º, LV, da Constituição, sem cuidar, porém, de maneira mais amudada, da distinta natureza das funções estatais envolvidas e dos valores que elas visam alcançar ou tutelar, à luz da ordem constitucional vigente.

E mais: essa doutrina inverte a ordem do estudo do fenômeno, definindo *a função* de acordo com *a estrutura* do processo (processo estruturado em contraditório ou não, por exemplo), quando é o tipo de *função* – o efeito jurídico a que visa –, que determina como *o processo deve se estruturar*.

Ora bem, se está em questão uma crise jurídica que envolve interesses contrários, o processo deve ser estruturado em contraditório; se não é esse o caso, isto é, se o processo se destina a outras finalidades, então pode se estruturar de modo diverso, sem que isso altere a natureza da função estatal desenvolvida, o que é, no fundo, segundo nossa maneira de interpretar o enunciado constitucional, o conteúdo da determinação inserta no art. 5º, LV, da Constituição: sempre que houver situação de litígio, mesmo no processo que se desenvolva fora da função jurisdicional, ele tem que ser estruturado de maneira a assegurar o contraditório e ampla defesa, o que não significa, nem pode significar, se não se leva a efeito uma interpretação isolada do enunciado constitucional, que outros processos administrativos não se submetam ao devido processo legal e seus corolários⁵⁴³, como pretendem os doutrinadores apegados ao conceito de lide tomado de empréstimo do direito processual civil, que por sinal foi erigido para solucionar crises jurídicas oriundas das relações de direito privado.

⁵⁴¹ GASPARINI, Diogenes. **Direito administrativo**. 17. ed. atual. por Fabrício Motta. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 1.083.

⁵⁴² Atitude que nos parece bem diversa é reconhecer uma *autonomia jurídica* do procedimento tributário administrativo contencioso, instaurado pela impugnação do contribuinte, especialmente em relação ao procedimento de lançamento, o primeiro devendo ser estruturado em contraditório e de modo a assegurar ampla defesa, falando a doutrina inclusive em função *administrativa judicante*, para distinguir da *Administração ativa*, responsável pela prática do ato tributário, diferenciação contra a qual não nos insurgimos desde que não se conclua que a primeira seja algo estranho ao poder administrativo, porquanto nos parece um aspecto que se resolve nos limites da competência atribuída aos órgãos administrativos pela lei que os cria. Questão totalmente diferente dessa é, por outro lado, a que pretende extrair daí a conclusão da autonomia científica do processo tributário, o administrativo inclusive, como faz James Marins, fundado no método da lide, excluindo todos os demais procedimentos tributários administrativos que não tenham a marca do litígio do âmbito do processo tributário. Numa expressão: o procedimento tributário contencioso é um tipo de processo tributário administrativo ao lado de outros, como sejam o procedimento de lançamento, o de reconhecimento de isenção e de imunidade, o de compensação, o de restituição etc.

⁵⁴³ Parece ser esse o entendimento de Romeu Felipe Bacellar Filho quando escreve “[...] o núcleo comum é constitucional e pressupõe, mesmo no patamar da Constituição, o núcleo diferenciado derivado da função jurisdicional ou administrativa e do objeto de cada processo. Todavia, antes de ser legislativo, jurisdicional ou administrativo, o processo tem uma identidade constitucional. Antecedendo qualquer consideração, se uma função estatal é exercida por meio de um processo – seja qual for ou quais sejam os objetivos a serem alcançados –, é porque nela devem estar presentes o contraditório e a ampla defesa” (BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. **Processo administrativo disciplinar**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 58).

Sem dúvida que o conceito de “lide” e, mais amplamente, a inspiração “jurisdicional”⁵⁴⁴ – a *jurisdicionalização* do processo desenvolvido no âmbito da função administrativa⁵⁴⁵ – serviu para erigir um processo administrativo que assegura importantes direitos ou garantias de participação dos privados na decisão que alcance suas esferas jurídicas tomada pela Administração Pública, mormente quando temos em mente que não faz muito tempo o processamento da atividade desenvolvida no âmbito administrativo sequer era considerado suscetível de regramento por normas jurídicas. No entanto, é preciso o cuidado de não tratar o processo administrativo como *espécie* do processo jurisdicional.⁵⁴⁶

Por outro modo de dizer: entendemos que não pode o dogmático do direito partir do processo civil – ou melhor, do processo jurisdicional – para achar-se ao processo tributário administrativo, recolhendo tal lição do pensamento de Cretella Jr.⁵⁴⁷ no estudo do direito administrativo.

O dogmático do direito deve, antes de mais nada, alcançar o gênero, o “*modelo genérico*”, a “*matriz*”, o “*arquetipo*”, a categoria jurídica *processo*, isso por intermédio da comparação do instituto em causa nos vários ramos do direito, valendo-se da abstração e da generalização, de maneira a destacar o acessório e atingir as notas essenciais da “figura de direito” ou “o protótipo indiferenciado comum”⁵⁴⁸ – queremos dizer: não as características do processo jurisdicional ou administrativo, mas apenas as notas conotativas do *processo no*

⁵⁴⁴ OTERO, Paulo M. C. da Cunha. **Direito do procedimento administrativo**. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2016. p. 24. O método de comparação com o processo judicial como ponto de partida para alcançar um conceito de processo ou procedimento, aplicados os termos indistintamente, também foi defendido por Alberto Xavier (XAVIER, Alberto Pinheiro. **Do procedimento administrativo**. São Paulo: Bushatsky, 1976. p. 15)

⁵⁴⁵ Sobre o princípio da jurisdicionalização do processo tributário administrativo e seus traços essenciais consistentes na garantia do duplo grau, do princípio do contraditório e do princípio do efeito vinculativo para a Administração cfr. XAVIER, Alberto. **Do lançamento**: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2. ed. totalmente reformulada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 313-24.

⁵⁴⁶ Assim, parece-nos que deve ser vista com as devidas ressalvas colocações doutrinárias como as de Diva Malerbi que afirma o seguinte “Parece oportuno observar que, diferentemente da doutrina tradicional – que associava de modo exclusivo ao Poder Judiciário a tarefa de realização da justiça nos atos de aplicação do direito aos casos concretos, escopo fundamento do ‘instrumento’ processo judicial –, a Constituição de 1988 também atribui à Administração Pública, pelo ‘instrumento’ processo administrativo, uma tarefa de realização de justiça, melhor dizendo, a possibilidade de a atividade administrativa prosseguir o escopo de aplicação do direito aos casos concretos”, e logo de seguida, “Esta conotação finalística é imprimida pela Constituição de 1988 ao equiparar o processo administrativo ao processo judicial. Isto significa que o processo administrativo não só se direciona à realização da justiça ao caso concreto, pelo contraditório e ampla fedesa, com meios e recursos a ele inerentes. Mas também, notadamente, por propiciar que o processo administrativo se transforme num ‘instrumento’ para evitar decisões ilegais (controle de legalidade dos atos administrativos no âmbito da própria Administração Pública ou o denominado ‘autocontrole’). Com essa função finalística, de que a ordem jurídica deve ser preservada ou mantida, o processo comparece no contexto constitucional direcionado à justiça e à pacificação doscial, escopos perseguidos tradicionalmente pelo processo judicial” (MALERBI, Diva. **Processo administrativo tributário**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Processo administrativo tributário**. 2. ed. atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002. p. 116-133). Não concordamos com essa perspectiva, de equiparação, sem mais, de processo que se desenvolve no âmbito da administração com aquele que transcorre no contexto do judiciário, na medida em que olvida que eles concretizam funções estatais distintas, têm escopos diversos, embora no plano abstrato ambos se voltem a concretizar a dita justiça, que por sinal é valor-fim do direito e, pois, de toda ordem jurídica.

⁵⁴⁷ CRETELLA JÚNIOR, J. As categorias jurídicas e o direito público. **Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo**, v. 62, n. 2, p. 213-222, 29 dez. 1966. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66520>>. Acesso em: 7 jan. 2019.

⁵⁴⁸ CRETELLA JÚNIOR, J. As categorias jurídicas e o direito público. **Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo**, v. 62, n. 2, p. 213-222, 29 dez. 1966. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66520>>. Acesso em: 7 jan. 2019.

direito. Alcançado o gênero, podemos então descer da região ôntica da categoria para cada *espécie de processo*: o administrativo, o jurisdicional, o legislativo ou mesmo o privado.⁵⁴⁹⁻⁵⁵⁰

3.4 DISCIPLINA DO PROCESSO TRIBUTÁRIO ADMINISTRATIVO POR NORMAS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Como consideramos o processo tributário administrativo parte do direito tributário, da mesma forma que o processo administrativo é reputado instituto do direito administrativo, mostra-se útil verificarmos as classificações que a dogmática jurídica do direito administrativo⁵⁵¹ tem apresentado para estremar as normas que regulam o direito material daquelas que disciplinam a forma de sua aplicação.

⁵⁴⁹ Cretella Jr. critica a transposição dos institutos de um ramo a outro do direito, o que ele chama conexão espécie a espécie, e não do gênero a espécie, como se tem feito. Segundo o indigitado autor essa forma de raciocinar não é correta, pois é “contrária às regras da lógica formal, distorce a *ótica jurídica*, conduzindo ao criticável método da *transposição*”, e mais à frente, assevera que o método adequado é o seguinte: “[...] [r]ecorre-se à *filosofia do direito* e à *lógica jurídica*”, para indagar “a respeito das ‘formas puras’ e descompromissadas da *Jurisprudência* de que fala Stammler. Desse modo, alcança-se as *categorias jurídicas*, procedendo-se, a seguir, em sentido inverso, isto é, parte-se destas – e não dos resultados a que já chegou o direito privado – para identificação das espécies inerentes ao campo publicístico. Rejeite-se, portanto, e sempre, qualquer tentativa de transposição dos institutos – mesmo adaptados – de um campo para outro do direito”. O citado publicista cuida também de esclarecer o que entende por categoria jurídica, que “é a formulação genérica, *in abstracto*, com índices essenciais, mais gerais, não comprometida ainda com nenhum dos ramos do direito. Trata-se da *figura iuris* tomada em sua generalidade máxima, caracterizada por conotações típicas do *gênero*, mas não da *espécie*”. Cretella Jr. ilustra seu método de trabalho com dois exemplos paradigmáticos: as categorias do ilícito e do contrato. Quanto ao primeiro, escreve ele “[p]artindo-se, porém, do *ilícito civil* ou do *ilícito penal*, por exemplo, para apreender-se o *ilícito administrativo*, incorre-se em *erro de método*, infringindo-se os *cânones da lógica*: parte-se dos traços tipificadores, não dos *ascendentes*, mas de um irmão ou de um colateral, quando aquele pode apresentar conotações individuais, que não são do *gênero*, mas da *espécie*”. Quanto ao segundo exemplo: “[o] *erro de ótica* dos que assim pensam é pretender trabalhar com a figura estruturada do direito civil, ao invés de partir da *figura arquetipo*, da matriz indiferenciada, da categoria jurídica, da forma pura. Numa formulação genérica, *contrato é acordo de duas ou mais pessoas a respeito de declaração de vontade comum, destinada a regular os respectivos direitos e obrigações*. Assim definido, categorialmente, o contrato não é privado, nem público. É a *figura iuris* matriz aproveitada, depois, pelas duas alas da ciência jurídica. Em nosso caso, passa-se do *contrato* ao *contrato ao do direito público*, deste ao *contrato de direito administrativo*, subespécie do *contrato de direito público*”, e logo em seguida acrescenta, “Não se pode tomar como porto de partida o *contrato de direito civil* – locação, compra e venda, mútuo, comodato – para chegar-se ao *contrato de direito público*, que se desdobra em contratos do *direito constitucional*, contratos do *direito internacional* público e privado, contratos do *direito administrativo*”, ao revés, “partindo-se do gênero – *categoria jurídica* – trabalhar-se-á com a *matriz*, com o *arquetipo*, com a *fórmula pura*, com o *modelo genérico*, que se flexionará às modalidades peculiares aos vários ramos do direito. Como contraprova, os vários esquemas específicos fornecerão a matéria-prima indispensável para, mediante *abstração*, proceder-se à escalada do *iter* inverso e ascender-se ao *modelo jurídico* descompromissado com cada instituto em particular dos diferentes setores do mundo do direito” (CRETELLA JÚNIOR, José. **Comentários à Constituição brasileira de 1988**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1991. p. 1.453-61).

⁵⁵⁰ Em sentido semelhante, Bacellar Filho, depois de encarecer o “núcleo comum” constitucional do processo, seja qual for a função estatal por ele desenvolvida, esclarece “[...] [c]om efeito, nem o procedimento é sinônimo de função administrativa, nem o processo, de função jurisdicional. Dessa forma, quer evidenciar-se a importância da distinção (e não do distanciamento) entre as noções de procedimento e processo, adquirindo feições próprias compatíveis com a competência a ser exteriorizada (administrativa, judicial ou legislativa). Não se está a advogar a ‘jurisdicalização do processo administrativo’, tese, aliás, originada na premissa de identificação do processo com a jurisdição. Em igual equívoco poderia incorrer quem sustentasse o mero deslocamento de institutos do direito processual civil ou penal para o direito administrativo, sem qualquer compromisso com a dinâmica do exercício da função administrativa” (BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. **Processo administrativo disciplinar**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 59-60).

⁵⁵¹ Afinal, como assevera Paulo Otero, “o Direito Administrativo não é um simples ramo, antes deve ser encarado como um hemisfério da ciência jurídica (...)” (OTERO, Paulo M. C. da Cunha. **Manual de direito administrativo**. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2014. v. I. p. 162).

Uma dessas classificações é a proposta por Freitas do Amaral, que considera o Direito Administrativo como um sistema com três modalidades de normas jurídicas: a) normas orgânicas, b) normas funcionais e c) normas relacionais.⁵⁵²⁻⁵⁵³

a) As “normas orgânicas” são as que regulam a organização da Administração Pública – e, dizemos, também a Administração Pública Tributária –, compondo o chamado “Direito Administrativo orgânico”⁵⁵⁴. Escreve Freitas do Amaral, sempre em relação ao Direito Administrativo, “são as normas que estabelecem as entidades e organismos que fazem parte da Administração, e que determinam a sua estrutura, os seus órgãos e os seus serviços”⁵⁵⁵.

Observemos, desde logo, que não estamos afirmando que normas de direito tributário instituem órgãos administrativos: essa é matéria pertinente ao direito administrativo, inserida no âmbito da competência de cada pessoa política, salvo nos casos de pré-ordenação na Constituição Federal por “normas centrais”, mencionadas na primeira parte deste trabalho.

Como a Constituição não cuidou de instituir qualquer órgão administrativo de natureza tributária ou a maneira de provimento dos cargos nesses órgãos no âmbito das administrações dos Estados-membros e Municípios, não pode ato infralegal fazê-lo, mesmo a pretexto de editar normas gerais, sob pena de violação da autonomia federativa e correspondente poder de auto-organização e administração própria e, por conseguinte, da “identidade axiológica” da norma fundamental.

De qualquer modo, mesmo sendo matéria inserta no direito administrativo, não precisamos de muito esforço para notar a pouca ou quase nenhuma atenção que a Dogmática Jurídica Tributária tem dirigido a essa modalidade de normas jurídicas⁵⁵⁶, relegadas a uma preocupação apenas da dogmática do Direito Administrativo, embora elas sejam fundamentais para a concretização de todo o Sistema Tributário Nacional e mesmo do modelo constitucional de Estado Democrático de Direito inaugurado pela Constituição de 1988.

Nada obstante, direitos e liberdades fundamentais dos privados dependem em grande parte da “*estruturação do Poder*”, e, na parte que interessa ao presente estudo, são normas que disciplinam desde os órgãos fazendários, com as auditorias fiscais e demais órgãos públicos

⁵⁵² AMARAL, Diogo Freitas do. **Curso de direito administrativo** – v. 1. 4. ed. Lisboa: Edições Almedina S.A., 2015. p. 122-4.

⁵⁵³ No mesmo sentido, Marcello Caetano: “[e]ntendo”, diz ele, “que o núcleo essencial [das normas que constituem o Direito Administrativo] é formado por aquilo que chamo *normas relacionais*. São as que regulam as relações em que um dos sujeitos de direito, como entidade da Administração Pública, exerce poderes de autoridade sobre outra ou outras pessoas”, em seguida, “[e]sta noção implica logo a necessidade de determinar quais as entidades da Administração Pública, sua estrutura e órgãos: e aí está um segundo núcleo de normas de Direito Administrativo, o das *normas orgânicas*”, e depois, “[f]inalmente, há que tomar em conta as normas reguladoras das formalidades a observar para a formação e execução da vontade funcional segundo uma sucessão ordenada, preestabelecida, quer para a produção dos actos administrativos quer para a decisão da impugnação contenciosa desses actos, e temos então as *normas processuais*” (CAETANO, Marcello. **Princípios fundamentais do direito administrativo**. 3. reimp. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2010. p. 38).

⁵⁵⁴ AMARAL, Diogo Freitas do. **Curso de direito administrativo** – v. 1. 4. ed. Lisboa: Edições Almedina S.A., 2015. p. 124.

⁵⁵⁵ AMARAL, Diogo Freitas do. **Curso de direito administrativo** – v. 1. 4. ed. Lisboa: Edições Almedina S.A., 2015. p. 124-5.

⁵⁵⁶ Não nos custa lembrar que é a Constituição de 1988 que estabelece no art. 37, inciso XXII, incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1988, que as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios são atividades essenciais ao funcionamento do Estado.

dos serviços de apoio ao Fisco; os Tribunais ou Conselhos Administrativos de julgamento de recursos fiscais, com suas funções respectivas; até os órgãos de consultoria jurídica e representação extrajudicial e judicial dos entes públicos, conhecidos como Procuradorias da Fazenda, em que se desenvolve, em muitos entes federativos, parte do processo tributário administrativo⁵⁵⁷, com a inscrição em dívida ativa e a sua cobrança extrajudicial.⁵⁵⁸

b) As “normas funcionais”, por sua vez, são as destinadas a regular “*o modo de agir específico da Administração Pública*, estabelecendo processos de funcionamento, métodos de trabalho, tramitação a seguir, formalidades a cumprir, etc.”⁵⁵⁹. Dentre as normas funcionais destacam-se as “*normas processuais*”. Segundo Freitas do Amaral, as normas funcionais compõem o Direito Administrativo processual.⁵⁶⁰

Assim como sucedia com as normas orgânicas, as normas funcionais não eram reputadas propriamente jurídicas, no sentido de serem dotadas de carácter obrigatório. Alerta o administrativista português que hoje, porém, é cada vez maior o número de normas funcionais com carácter de normas jurídicas, dotadas inclusive de eficácia externa, vinculando a Administração em relação aos privados.⁵⁶¹

A propósito, a Constituição portuguesa determina expressamente no artigo 267, n. 5, “*a edição de lei especial para regular o processamento da atividade administrativa*”, com o fim de garantir não apenas a racionalização dos meios empregados nos serviços, mas também a participação dos cidadãos na formação das decisões que lhe digam respeito. Esse dispositivo foi regulamentado com edição do Código do Procedimento Administrativo, sobre o qual diremos algo mais logo em seguida, bastando para o presente momento considerar que o referenciado Código é composto de inúmeras normas da modalidade funcional.⁵⁶²

⁵⁵⁷ Freitas do Amaral recorda que – sempre em relação ao Direito Administrativo –, no passado, se negava às normas de organização o carácter de autênticas normas jurídicas. Hoje, porém, não é mais assim, porquanto “as normas orgânicas são normas jurídicas e têm eficácia externa, pelo que interessam (e muito) aos particulares”, e mais à frente, “há uma tendência moderna para equacionar estes problemas de organização em termos que suplantam, e muito, os simples aspectos internos de técnica organizativa, e que colocam directamente questões fundamentais relacionadas com direitos e liberdades do cidadão, com os modelos de estruturação do Poder e com a própria concepção do Estado: é toda a problemática da *participação* dos cidadãos no funcionamento da Administração e *descentralização* do Poder” (AMARAL, Diogo Freitas do. **Curso de direito administrativo** – v. 1. 4. ed. Lisboa: Edições Almedina S.A., 2015. p. 125-6).

⁵⁵⁸ Observemos, a esse propósito, que a Portaria Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nº 33, de 08 de fevereiro de 2018, a pretexto de regulamentar o arts. 20-B e 20-C da Lei Federal n. 10.522/2002 (que dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgão e entidades federais e dá outras providências), instituiu um procedimento de “pedido de revisão de dívida inscrita” (PRDI), facultado ao devedor na fase de cobrança extrajudicial, assegurando o direito à participação procedimental do privado mesmo após esgotado o processo tributário fiscal no âmbito da Receita Federal. Estabelece o art. 15 da referida Portaria o seguinte: “[o] pedido de revisão de dívida inscrita (PRDI) possibilita a reanálise, pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, dos requisitos de liquidez, certeza e exigibilidade dos débitos inscritos em dívida ativa da União, de natureza tributária ou não tributária”, podendo o contribuinte alegar uma sorte de matérias, tais como pagamento, parcelamento, suspensão da exigibilidade por decisão judicial, compensação, retificação da declaração, preenchimento de declaração com erro, vício formal na constituição do crédito, decadência ou prescrição, quando ocorridos em momento anterior à inscrição em dívida ativa da União.

⁵⁵⁹ AMARAL, Diogo Freitas do. **Curso de direito administrativo** – v. 1. 4. ed. Lisboa: Edições Almedina S.A., 2015. p. 127.

⁵⁶⁰ AMARAL, Diogo Freitas do. **Curso de direito administrativo** – v. 1. 4. ed. Lisboa: Edições Almedina S.A., 2015. p. 128.

⁵⁶¹ AMARAL, Diogo Freitas do. **Curso de direito administrativo** – v. 1. 4. ed. Lisboa: Edições Almedina S.A., 2015. p. 127.

⁵⁶² “Deste modo, já não é mais possível”, Freitas do Amaral faz a observação, “como durante muito tempo foi, que os administrativistas defendam que os particulares são os sujeitos *passivos* do Direito Administrativo, e que a Administração Pública é o sujeito *activo*. Não é assim: no desempenho de sua actividade, a Administração é umas vezes sujeito activo, mas outras vezes sujeito passivo, assim como os particulares nuns casos são sujeitos passivos, mas noutros são verdadeiros sujeitos activos”, e logo em seguida, “[p]or isso mesmo, não consideramos adequado, na época atual, designar os particulares por *administrados*, o que evoca uma situação de recepção passiva da actuação da Administração. Preferimos falar em *particulares*” (AMARAL, Diogo Freitas do. **Curso de direito administrativo** – v. 1. 4. ed. Lisboa: Edições Almedina S.A., 2015. p. 128).

Não existe enunciado semelhante na Constituição de 1988, embora seja possível inferir a existência de um princípio da procedimentalização da Administração Pública brasileira a partir dos enunciados que estatuem o Estado Democrático de Direito, a cidadania, a titularidade da soberania, o devido processo legal etc.⁵⁶³

c) As “normas relacionais”, finalmente, são as que “regulam as relações da Administração com outros sujeitos de direito no exercício da actividade administrativa”⁵⁶⁴; são, acrescenta Freitas do Amaral, as normas mais importantes do Direito Administrativo material.

O referido Autor observa ainda que essas normas não são unicamente as que disciplinam as relações entabuladas entre a Administração e os particulares; antes, são mais amplas, pois alcançam “todas as normas que regulam as relações da Administração *com outros sujeitos de direito*”⁵⁶⁵. Diz mais:

[...] não são normas de Direito Administrativo *apenas* aquelas que conferem poderes de autoridade à Administração; são também normas típicas de Direito Administrativo, nesta categoria das normas relacionais, pelo menos, mais duas espécies de normas. (Repare-se que não contestamos que as normas que conferem poderes de autoridade sejam normas típicas de Direito Administrativo, o que dizemos é que também são normas típicas de Direito Administrativo pelo menos mais duas espécies de normas relacionais).⁵⁶⁶

E logo em seguida

Assim, entendemos que são caracteristicamente administrativas as seguintes espécies de normas relacionais:

- normas que conferem poderes de autoridade à Administração Pública;
- normas que submetem a Administração a deveres, sujeições ou limitações especiais, impostas por motivos de interesse públicos;
- normas que atribuem direitos subjetivos ou reconheçam interesses legítimos face à Administração.⁵⁶⁷

Essa tipologia de normas de Direito Administrativo, proposta por Freitas do Amaral, poderia bem ser estendida ao Direito Tributário brasileiro⁵⁶⁸, ao menos as normas funcionais e

⁵⁶³ Medauar prefere a expressão “processualização da atividade administrativa” (MEDAUAR, Odete. **A processualidade no direito administrativo**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1993. p. 74). No mesmo sentido: BAPTISTA, Patrícia. **Transformações do direito administrativo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 221-260.

⁵⁶⁴ AMARAL, Diogo Freitas do. **Curso de direito administrativo** – v. 1. 4. ed. Lisboa: Edições Almedina S.A., 2015. p. 128.

⁵⁶⁵ AMARAL, Diogo Freitas do. **Curso de direito administrativo** – v. 1. 4. ed. Lisboa: Edições Almedina S.A., 2015. p. 129.

⁵⁶⁶ AMARAL, Diogo Freitas do. **Curso de direito administrativo** – v. 1. 4. ed. Lisboa: Edições Almedina S.A., 2015. p. 129-30.

⁵⁶⁷ AMARAL, Diogo Freitas do. **Curso de direito administrativo** – v. 1. 4. ed. Lisboa: Edições Almedina S.A., 2015. p. 130.

⁵⁶⁸ Para Freitas do Amaral o chamado Direito Financeiro, que é formado pelo Direito Orçamental e da Contabilidade Pública, e o Direito Fiscal (que equivale, com alguma ressalva, ao Direito Tributário no Brasil), são partes ou ramos do Direito Administrativo. Direito Administrativo especial, pois são normas de Direito Administrativo que versam sobre setores específicos da administração pública. “Isso significa”, escreve o administrativista português, “que, em nossa opinião, o Direito Financeiro e o Direito Fiscal fazem parte do Direito Administrativo. Há quem entenda que não, que são ramos autónomos, e de facto assim é do ponto de vista pedagógico”, porém “uma coisa é a autonomia pedagógica e outra a autonomia científica”, e logo em seguida esclarece sua maneira de colocar a questão “[d]e um ponto de vista científico, afigura-se-nos realmente que o Direito Financeiro e o Direito Fiscal são ramos especiais do direito, ou melhor, são ramos de Direito Administrativo especial, porque contêm normas de direito público que regulam de modo específico a organização, o funcionamento e o controlo jurídico de sectores importantes de Administração pública estadual, como são a administração financeira e a administração fiscal” (AMARAL, Diogo Freitas do. **Curso de direito administrativo** – v. 1. 4. ed. Lisboa: Edições Almedina S.A., 2015. p. 156-7). Casalta Nabais aduz que direito tributário compreende o direito fiscal nos seguintes termos “o *direito tributário* ou direito das receitas coactivas do Estado e demais entes públicos em que, por seu turno, ainda se destaca o *direito fiscal* ou direito relativo ao mais importante sector das receitas coativas – as receitas coativas unilaterais ou impostos”; é ainda Nabais que assevera “o direito fiscal integra o direito público e não se afasta do direito administrativo, em que, dum ponto de vista substancial, continua a inserir-se como um ramo ou sub-ramo especial”, mais à frente, insiste no ponto “a grande

as relacionais, pois, como dissemos anteriormente, entendemos que as normas orgânicas caem no âmbito do Direito Administrativo, ao menos de acordo com a ordem constitucional estabelecida no Brasil, que estrutura um estado sob a forma federal. Podemos dizer que há normas tributárias i) funcionais e ii) relacionais⁵⁶⁹. As normas funcionais, entre elas as processuais, são as que importam para esta parte da pesquisa.⁵⁷⁰

Em essência, essa divisão corresponde àquela já tradicional entre normas de direito tributário formal – ou instrumental, como prefere Alberto Xavier⁵⁷¹ – e direito tributário material, também chamado de direito tributário substantivo.

Outro estudioso português, Joaquim Freitas da Rocha, mais contemporâneo, chama as primeiras normas – as que compõem direito formal ou instrumental – de direito tributário adjetivo, em contraposição ao direito tributário substantivo.⁵⁷²

Com efeito, ele esclarece que o direito adjetivo corresponde àquelas normas jurídicas que condizem com “a aplicação normativa em matéria tributária”, aplicação essa que pode ser levada a efeito tanto pela Administração Pública Tributária, quanto pelos Tribunais (no caso português, os Tribunais Tributários), como ainda pelos privados. Numa outra passagem, Joaquim Freitas da Rocha acrescenta “o Direito tributário adjetivo é constituído pelo conjunto de normas jurídicas que têm por objetivo executar as normas tributárias substantivas e assegurar a tutela das pretensões jurídicas e valores das mesmas emergentes”⁵⁷³, ressaltando logo em seguida o seu caráter acessório ou instrumental. Notemos que o referido publicista encarece que o Direito Tributário adjetivo tem a função também de tutelar as pretensões jurídicas, do que deduz a importância dessas normas:

[...] as normas de Direito tributário adjetivo têm por função estar a serviço das normas substantivas, de modo a assegurar a sua execução. Estas últimas, a maior parte dos casos, não são normas auto-exequíveis, no sentido de independem de outras para a produção dos seus efeitos. Pelo contrário, uma

relação do direito fiscal com o direito administrativo manifesta-se no facto de aquele constituir fundamentalmente um (sub)ramo deste, donde decorre que uma boa parte dos institutos de direito fiscal – seja em sede de organização administrativa fiscal seja em sede da actividade administrativa fiscal, seja mesmo em sede da organização judiciária fiscal – se encontra numa relação *specie/genus* face aos institutos do direito administrativo” (NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 9. ed. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2016. p. 29, p. 90 e p. 94).

⁵⁶⁹ Advertimos que Freitas do Amaral não concordaria com esse nosso posicionamento, pois esse administrativista português entende que o Direito Fiscal abrange apenas normas relacionais, o que é dizer, não está abrangido por normas orgânicas e funcionais: “[o]utras [normas]”, ele escreve, “porém, pertencem a certos ramos do Direito Público que não abrangem normas orgânicas e funcionais, mas única e exclusivamente normas relacionais – i. é, normas que atribuem ao Estado poderes e direitos de natureza pública, impondo às pessoas os correspondentes deveres e sujeições, ou vice-versa, que conferem às pessoas direitos subjectivos públicos ou interesses legítimos perante o Estado, impondo a este os deveres ou sujeições correlativos”, e logo de seguida, “[é] o que se passa, nomeadamente, com o Direito penal e com o Direito fiscal, p. ex.: trata-se de ramos do Direito Público que não versam sobre a organização e funcionamento do Estado, mas apenas sobre certos aspectos especiais da relação entre o Poder e as pessoas – num caso, a relação «criminal-punitiva», no outro a relação «tributária», para concluir dizendo, “[...] [q]uanto à organização e funcionamento da administração fiscal, é óbvio que pertence ao Direito administrativo. Onde a especificidade e autonomia próprias do Direito fiscal nos parecem inegáveis é nas normas de incidência da tributação, bem como nas definições de infracções fiscais: trata-se de normas relacionais que definem direitos e deveres do Estado face às pessoas e os correspondentes deveres e garantias destas face ao Estado” (AMARAL, Diogo Freitas do. **Estudos de direito público e matérias afins**: volume I. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2004. p. 66-7).

⁵⁷⁰ Notemos que essa classificação do administrativista português é, em essência, semelhante a mencionada na primeira parte da dissertação, que divide as normas jurídicas em normas de conduta e normas de organização ou institucionais.

⁵⁷¹ XAVIER, Alberto Pinheiro. **Do lançamento no direito tributário brasileiro**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1977. p. 48-51).

⁵⁷² ROCHA, Joaquim Freitas da. **Lições de procedimento e processo tributário**. 6. ed. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2018. p. 75.

⁵⁷³ ROCHA, Joaquim Freitas da. **Lições de procedimento e processo tributário**. 6. ed. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2018. p. 75.

das suas características mais marcantes reside exatamente na hetero-exequibilidade, pois a completa e correta produção de seus efeitos jurídicos depende da existência de outras normas que as tornem operativas e aptas a desencadear as potencialidades que o mundo do Direito lhes reserva. Tais normas são precisamente as normas de Direito adjetivo que, por isso, assumem um papel marcadamente secundário ou instrumental, ao serviço das primeiras.⁵⁷⁴

Já o direito substantivo tem relação com as normas jurídicas que disciplinam a “*criação normativa em matéria tributária*” e é, acrescenta, “*caracterizado por um conjunto de problemas de natureza marcadamente geral e abstrata*”⁵⁷⁵.

Essa classificação, embora não torne simples a tarefa de estremar uma norma de outra, o que compete à Dogmática Jurídica inclusive ao descrever o significado e o alcance do direito vigente, reduz sobremaneira a complexidade do fenômeno se comparada com aquele que é adotada por certa doutrina no Brasil e que consiste em separar o direito tributário formal do direito processual tributário administrativo com base no conceito de litígio.

Observemos que esse aspecto tem importantes consequências práticas.

Insistimos que há autores, a exemplo do já citado James Marins, que defendem a tese segundo a qual o processo tributário administrativo não está compreendido no direito tributário, mas se trata de verdadeiro direito processual, de tal maneira que a competência para dispor sobre a matéria estaria inserida no âmbito do art. 21, inciso I, da Constituição. Assim, a União, por meio de lei ordinária, disporia sobre normas de processo tributário administrativo, cabendo aos Estados-membros apenas competência suplementar para normas procedimentais (art. 24, inciso XI, Constituição de 1988).⁵⁷⁶

Não é essa a posição que adotamos na presente pesquisa e isso com base nos argumentos já desenvolvidos. Processo tributário administrativo é direito tributário, dizemos melhor, é disciplinado por normas funcionais, instrumentais ou adjetivas, de direito tributário, ao lado das normas relacionais, cabendo a União legislar, quando se tratar de normas gerais sobre a matéria, com caráter nacional, por lei complementar⁵⁷⁷, e isso por determinação do art. 146, III, da Constituição, inclusive para garantir o mínimo de uniformidade no processo de atuação das normas tributárias no âmbito da Federação⁵⁷⁸, respeitando, lado o outro, a autonomia dos

⁵⁷⁴ ROCHA, Joaquim Freitas da. **Lições de procedimento e processo tributário**. 6. ed. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2018. p. 75.

⁵⁷⁵ ROCHA, Joaquim Freitas da. **Lições de procedimento e processo tributário**. 6. ed. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2018. p. 13-4.

⁵⁷⁶ Mesmo no âmbito da Dogmática Jurídica processual a distinção é questionada, a exemplo do que se verifica no posicionamento de Dinamarco, segundo quem não há como distinguir com segurança normas alusivas a processo e a procedimento. “Toda norma”, diz ele, “sobre o procedimento em juízo é norma processual porque o procedimento integra o conceito de *processo*”, não sendo possível “normas que disciplinem o procedimento sem influir no modo de ser da relação jurídica processual que está à base e, portanto, também impossível encontrar normas de direcionamento exclusivo ao procedimento e normas direcionadas só à relação processual” (DINAMARCO, Candido Rangel. **Instituições de direito processual civil**: volume I. 8. ed., rev. e atual. segundo o Novo Código de Processo Civil. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 135).

⁵⁷⁷ Claro está que, em se tratando de normas sobre processo administrativo tributário federal, o veículo introdutor cabível será a lei ordinária.

⁵⁷⁸ Nesse sentido, o já citado Projeto de Lei Complementar (PLS) nº 222/13 (BRASIL. Congresso Nacional. Projeto de lei Complementar do Senado PLS nº 222, de 7 de junho de 2013, que dispõe normas gerais do processo administrativo fiscal. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4322828&disposition=inline>>. Acesso em 08 de fevereiro de 2018).

demais entes federativos – Distrito Federal e Estados-membros, com fundamento no art. 24, I e §2º da Lei Fundamental de 1988; e Municípios com base no art. 30, II e III – que podem suplementar a legislação adequando-a às peculiaridades locais e às espécies de tributos.

3.5 PRINCIPAIS FONTES LEGAIS DE NORMAS TRIBUTÁRIAS PROCEDIMENTAIS

Já dissemos que no Brasil inexistente uma norma geral sobre processo tributário administrativo. O Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966), que dispõe sobre o Sistema Tributário e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios, apresenta poucas referências ao processo desenvolvido no âmbito administrativo, dando manifesta prioridade as normas gerais de direito tributário relacional.

Não nos custa lembrar, a esse propósito, que o Código Tributário Nacional foi editado sob a vigência da Constituição de 1946, em cujo artigo 5º, inciso XV, alínea “b”, estava prevista a competência da União para legislar sobre normas gerais de direito financeiro, sem prejuízo da competência supletiva ou complementar atribuída aos Estados (art. 6º, Constituição de 1946).

Embora no anteprojeto da lavra de Rubens Gomes de Souza, utilizado como base para elaboração do citado Código Tributário, houvesse previsão de um livro sobre “Administração Tributária”, e um título específico sobre o “Processo Administrativo”, prevaleceu o entendimento, no seio da Comissão Especial, designada pelo Ministro da Fazenda, que tal matéria não se enquadrava na competência legislativa federal para editar normas gerais sobre direito financeiro.

Assim, explica-se por que há escassas menções ao processo tributário administrativo no Código, como a previsão de competência privativa da autoridade administrativa de constituir o crédito tributário por intermédio de um “procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente” (art. 142); a impugnação ao lançamento pelo sujeito passivo (art. 145, I); a de “processo regular” para arbitramento da base de cálculo do tributo (art. 148); a de suspensão de exigibilidade do crédito tributário pelas reclamações ou recursos, “nos termos das leis reguladoras do processo tributário” (art. 151, III); a de extinção do crédito tributário por “decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória” (art. 156, IX); o enunciado sobre a dívida ativa, que é constituída pelo crédito regularmente inscrito

“depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular” (art. 201, I).

Pouco lembrada, porque a dogmática jurídica tributária estabeleceu o axioma segundo o qual só existe processo quando há impugnação ao lançamento ou ao auto de infração, é a previsão do procedimento tributário para a instituição da contribuição de melhoria no art. 82 do Código Tributário Nacional. Naquele enunciado se estabelece: a possibilidade de impugnação pelos interessados (inciso II); e a necessidade de a lei instituidora desse tributo observar a “regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação” (inciso III).

Ainda no Código Tributário Nacional há menção a “processo” na parte destinada às Disposições Finais e Transitórias, nomeadamente no art. 210, parágrafo único, que disciplina os prazos para efeitos da lei tributária, estatuidando que eles “só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal na repartição em que corra o processo ou deva ser praticado o ato”.

Há menção ao procedimento administrativo tributário no art. 116, parágrafo único, incluído pela Lei Complementar nº 104, de 2001, que possibilita ao Fisco desconsiderar atos ou negócios jurídicos levados a efeito com objetivo “de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária”, mandando, porém, observar as normas procedimentais estabelecidas por lei ordinária.

Mencionamos ainda o art. 138, parágrafo único, que trata da denúncia espontânea, que é considerada como tal desde que apresentada antes do “início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração”.

No título dedicado à Administração Tributária, menciona o procedimento de fiscalização no art. 196, quando determina que à autoridade administrativa que “proceder ou presidir diligências de fiscalização” incumbe lavrar “os termos necessários para que se documente o início do procedimento na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas”.

No âmbito da administração fiscal federal, o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, dispõe sobre o processo tributário⁵⁷⁹, editado com base na competência outorgada pelo Decreto-lei nº 822, de 5 de setembro de 1969. Esse diploma normativo foi recepcionado pela ordem constitucional de 1988 com *status* de lei *ratione materiae*, alterado pelas Leis ordinárias nº 11.119/2005, nº 12.715/2012 e nº 12.140/2015.

⁵⁷⁹ “Apesar de poder ser entendido como a espinha dorsal do processo administrativo tributário federal, o Decreto nº 70.235/72 não se caracteriza como uma espécie de código, com pretensões de inteiramente regulá-lo. Assim, pode-se afirmar que frustrada foi a tentativa inicial, em pleno regime militar, de condensar todas as normas em um único documento [...]” (MONTEIRO, Eduardo Martins Neiva. **O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF): estrutura, funcionamento e importância na resolução de conflitos tributários federais**. 2012. 160 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Católica de Pernambuco, Recife, 2012. p. 17).

No art. 1º expressamente se refere ao “processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários”, bem como ao processo “de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal”. A denominação do Capítulo I é sugestiva: “Do Processo Fiscal”, disciplinando não apenas o que a dogmática jurídica costuma denominar de “processo tributário”, isto é, a fase iniciada pela instauração da lide. Com efeito, o art. 14 do Decreto em análise chama de “fase litigiosa do procedimento” aquela iniciada pela “impugnação da exigência” (art. 14). A denominação do Capítulo II do decreto 70.235/1972 é também significativa: “Do Processo da Consulta”.

A propósito, o “processo administrativo de consulta” voltou a ser objeto de regulação pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, em cuja ementa consta que tal norma “dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências”. A instauração do processo de consulta produz relevantes consequências para a esfera jurídica das partes envolvidas: (i) proibição de instauração de procedimento fiscal relativamente a matéria consultada (art. 48, do Dec. nº 70.235/72); (ii) suspensão do prazo para pagamento e (iii) impedimento de incidência de juros de mora e de imposição de penalidades (art. 161, caput e §2º).

De acordo com a dogmática jurídica apegada ao conceito de “lide”, a consulta fiscal não seria verdadeiro processo, não incidindo as garantias do devido processo legal (direito de ser ouvido, de produzir provas da alegação etc.), conquanto a fonte do direito afirme textualmente a natureza processual, o que corrobora o argumento aqui sustentado de que aquela asserção (de que só há processo quando presente o litígio) é refutada pela experiência jurídica brasileira.⁵⁸⁰

A Lei nº 9.430/96 apresenta disposições sobre o processo de suspensão de imunidade tributária e da isenção, estabelecendo expressamente o direito à notificação e à participação do interessado antes da decisão, isso no art. 32, §§ 1º e 2º. Na notificação deverá constar relatório sobre os fatos que determinam a suspensão do benefício, inclusive com a data da ocorrência da infração, o que possibilita o pleno exercício do contraditório.

O interessado terá prazo de 30 (trinta) dias da notificação para apresentar alegações e provas que entender pertinentes: consagra claramente, portanto, o devido processo legal esse dispositivo que assegura o direito de o interessado participar do processo decisório da Administração Tributária, influenciando a autoridade administrativa.⁵⁸¹

⁵⁸⁰ Botallo considera a consulta fiscal processo administrativo tributário, asseverando decorrer daí “que nessa espécie peculiar de processo devem fazer-se presentes, sem nenhuma ressalva, os primados emergentes do direito de petição, do controle de juridicidade dos atos administrativos, do devido processo legal e da proporcionalidade” (BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Curso de processo administrativo tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2009, p. 111).

⁵⁸¹ James Marins afirma, a despeito de a lei estabelecer o direito de ser ouvido e de apresentar provas, que não se trata de contraditório, tampouco de processo, dada a sua premissa teórica de só haver processo quando presente “lide”. Diz ele “[é] fundamental que se compreenda que o direito do contribuinte ser ouvido é parte do procedimento e não serve como elemento juridicamente válido para que se afirme desde logo a existência de processo, já que, nesse momento, apenas há a oitiva do contribuinte e o *iter* fiscal percorre ainda o aplanado campo do

Finalmente, merece menção a Lei nº 9.784/99 (Lei Federal do Processo Administrativo), como norma geral de processo no âmbito da União, aplicável subsidiariamente ao processo tributário federal (na forma do art. 69 do mesmo diploma legal). Claro está que não faremos comentário aos dispositivos da fonte legal em tela, bastando referir a dois enunciados.

O primeiro deles estabelece que o administrado tem o direito junto à Administração de “formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente” (art. 3º, III), consagrando, às escâncaras, o direito à participação no processo decisório da Administração Pública⁵⁸².

O segundo dispositivo, inserto no Capítulo IV, com a denominação “do início do processo”, estatui que o “processo administrativo pode iniciar-se de ofício ou a pedido de interessado”, no último caso cabendo ao administrado apresentar requerimento com alguns requisitos, entre eles a formulação da pretensão, acompanhada dos fatos e fundamentos (art. 6º, IV), sem qualquer alusão a situação de litigiosidade, com ameaça ao patrimônio ou à liberdade.

São suficientes esses dados fornecidos pela fonte legal do direito em análise para refutar a asserção da dogmática jurídica segundo a qual só há processo e, com ele, as garantias do devido processo legal, o de direito de participação inclusive, quando presente a lide, o que impõe uma revisão dessa teoria explicativa, conforme veremos mais amiudadamente no capítulo seguinte.

procedimento e não a íngreme colina do processo. A ideia já desgastada de que o ‘o processo é o procedimento em contraditório’ não tem conteúdo jurídico no nosso sistema jurídico e não se compagina contemporaneamente com o desenvolvimento da Teoria Geral do direito processual tributário”, e em seguida, “[e]ssa notificação está relacionada não com a noção jurídica do processo, mas com o princípio da cientificação no campo fiscalizatório, que oportuniza ao contribuinte que se manifeste quando julgue necessário ou quando instado a colaborar com a Administração tributária”, para depois acrescentar que, embora se trata de “expressão universal do direito a ser ouvido nos procedimentos”, não é o caso propriamente “da presença do princípio do contraditório” (MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial. 9ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016. p. 379). Notamos a dificuldade do autor em enquadrar a realidade do procedimento, sujeito ao devido processo legal (direito de participação, de ser ouvido, de produzir provas etc.), em seus pressupostos teóricos, ao ponto de fazer a paradoxal afirmação de existência de um direito a ser ouvido no procedimento que não seja expressão do contraditório... Cabe aqui a crítica formulada por José Souto Maior Borges à doutrina do direito tributário: “[...] [a] doutrina”, diz esse último autor, “se verte sobre um mundo ideal, afastando-se do mundo real para o qual deveria inclinar-se. Não se verte, a rigor, sobre o direito posto (positivo). Porque, se estiver em antinomia com normas jurídicas, pretende prevalecer contra essa base empírica que a infirmou, mesmo que disso não tenha consciência clara. A doutrina toma como ponto de partida o ordenamento jurídico tributário, mas suas construções, eivadas de puro racionalismo (idealismo platônico), se distanciam dele”, mais à frente, prossegue, “[a doutrina] [a]spirava explicar tudo, imunizando-se com expedientes *ad hoc*, evitando, a qualquer custo teórico, o falseamento conclusivo que sobre ela eventualmente recaía. Daí o seu distanciamento dos textos juspositivos”, para culminar escrevendo “[c]omo visto, se o texto legal contraria a proposta doutrinária de sua descrição e explicação, tanto pior para ele. É a revolta da doutrina contra os Códigos” (BORGES, José Souto Maior. Sobre enunciados metafísicos na doutrina do direito tributário. COELHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). **Segurança jurídica**: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais aos contribuintes. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 365-80). Em outra obra, Souto Maior Borges prossegue sua crítica ao essencialismo jurídico-metodológico praticado pela dogmática do direito tributário, que “[n]ão descreve e explica o ordenamento porque a sua função é criticá-lo”, para depois afirmar, “[s]e o CTN [Código Tributário Nacional] contradiz minha teoria, pior para ele” (BORGES, J. S. M. **Obrigação tributária (uma introdução metodológica)**. 3. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2015. p. 136).

⁵⁸² O princípio do contraditório se concretiza, atualmente, no direito à participação dos interessados no processo decisório (MAFFINI, Rafael. Art. 3º. In: HEINEN, Juliano; SPARAPANI, Priscilia; _____. **Comentários à lei federal do processo administrativo: Lei nº 9.784/99**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015. p. 49).

CAPÍTULO IV SIGNIFICADO E ALCANCE DO PROCESSO TRIBUTÁRIO ADMINISTRATIVO

4.1 GENERALIDADES

O conceito de lide ou litígio contribui para enquadrar apenas parte do procedimento que se desenvolve no âmbito da Administração Pública, designadamente o procedimento tributário de impugnação do lançamento ou do ato de imposição de penalidade, um dos mais importantes, sem dúvida, especialmente pelo seu caráter garantístico das situações jurídicas dos particulares, sendo plenamente justificável a maior atenção que a doutrina lhe tem dedicado, com o aprofundamento do estudo sobre os princípios regentes, especialmente o da ampla defesa, ao ponto de considerar esse segmento do procedimento tributário o verdadeiro processo ou o processo tributário administrativo propriamente dito.

Porém, essa noção-chave, como vimos, deixa sem adequada compreensão boa parte do processamento da atividade administrativa voltada a aplicação do direito tributário, o que nos põe a buscar outros conceitos, ideias ou noções no sentido de propiciar uma construção teórica mais abrangente do fenômeno processual no âmbito da Administração Pública Tributária; isto é, que inclua, além do procedimento tributário administrativo de caráter contencioso, os demais procedimentos concernentes ao poder tributário, na “potestade administrativa”.

Nesse sentido, pretendemos, agora, trazer à luz a noção ou ideia de procedimento, como forma paradigmática de atuação do poder estatal, que tem despontado na doutrina do Direito Administrativo, com o desenvolvimento dogmático de um princípio da participação e mesmo de um direito fundamental à participação administrativa procedimental.

Entendemos que essa noção – a de procedimento – é capaz de abranger, não só o procedimento contencioso de impugnação do lançamento ou do auto de infração, mas também os demais procedimentos tributários administrativos, oferecendo uma teoria explicativa mais abrangente do fenômeno processual no âmbito da Administração Pública tributária, sem precisar se valer do método da lide ou do litígio, que por sinal, já o dissemos, tem sido posto em xeque até mesmo entre os cultores do direito processual civil, ramo da ciência do direito em que surgiu.

Com essa maneira de perspectivar o fenômeno, pensamos que será uma tentativa de contribuir para revisão das categorias conceituais do processo tributário administrativo, que

tem, a nosso ver, se mostrado infenso aos desenvolvimentos teóricos relativamente à procedimentalização da Administração Pública.

Para isso, começaremos por analisar as duas formas paradigmáticas de atuação da administração pública tributária (2.2), no sentido de demonstrar que o processo tributário administrativo é manifestação do poder administrativo, e não de função jurisdicional atípica exercida pela Administração Pública (2.2.1); e que nele está abrangido, além da declaração autoritária e unilateral do direito aplicável ao caso concreto, traduzida no ato administrativo (tributário, do qual o lançamento é o exemplo), também o poder regulamentar (2.2.2). Depois nos deteremos sobre a noção de Administração Pública Procedimental (2.3), falando sobre o participação procedimental e do direito fundamental à participação administrativa procedimental, noções essas que nos parecem fundamentais para adequada compreensão abrangente do processo tributário administrativo. Finalmente, discutiremos a querela terminológica entre processo e procedimento tributários administrativos (2.4), após o que já teremos firmado o significado e abrangência do processo tributário administrativo.

Tudo isso para delimitar, não esqueçamos, a competência para legislar sobre processo tributário administrativo na Constituição de 1988.

4.2 FORMAS DE ATUAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA TRIBUTÁRIA

4.2.1 Exercício da função administrativa no processo tributário administrativo

A dogmática jurídica tem procurado atribuir autonomia ao direito processual tributário administrativo, como registramos acima, se valendo do conceito de “lide”, que caracterizaria uma metamorfose (“alomorfia”) na relação jurídico-tributária.

Há mesmo os que chegam a afirmar que a Administração Pública Tributária exerce verdadeira função jurisdicional, conquanto atípica, na solução do litígio instaurado entre contribuinte/sujeito passivo e o Fisco⁵⁸³. Observemos que os conceitos estão inter-relacionados: caracterizada a lide, há processo; e esses presentes, há o desempenho da função jurisdicional.

⁵⁸³ LUNARDELLI, Maria Rita Gradilone Sampaio. **Lançamento, processo administrativo e extinção do Crédito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 96-125). No mesmo sentido Campilongo, após asseverar que a restrição do processo ao exercício da função jurisdicional “não se confirma no plano pragmático; ao contrário, o que se vê é em que nosso sistema jurídico os mecanismos de solução de conflitos de interesses, entre eles o processo administrativo, o processo jurisdicional, a arbitragem e a autotutela, não podem ser confundidos com o órgão que os viabiliza”, afirma “[o] processo administrativo tributário se desenvolve perante a própria Administração no exercício de

Nada obstante, analisando as soluções dos conflitos no âmbito administrativo, verificamos que não se encontram presentes ao menos três das características fundamentais⁵⁸⁴ (“núcleo essencial do sistema de competências caracterizador da função”⁵⁸⁵) apontadas⁵⁸⁶ para se atribuir o caráter jurisdicional à função estatal:

- i) insuscetibilidade de controle externo;
- ii) aptidão para coisa julgada⁵⁸⁷; e, finalmente,
- iii) corpo de juízes investidos de garantias constitucionais (inamovibilidade e vitaliciedade).

Por outro lado, mesmo no âmbito da dogmática jurídico-processual, cada vez mais se tem afirmado que a função jurisdicional não é voltada exclusivamente à solução de litígios. A função jurisdicional se caracteriza atualmente pela tutela dos direitos fundamentais e dos demais direitos, ainda que inexista lide⁵⁸⁸, de maneira que, se o conceito de lide não é suficiente sequer para explicar a função jurisdicional, como se pode atribuir esse caráter à atividade que é exercida por órgão integrante da estrutura da Administração Pública? Entre o processo tributário administrativo e o processo jurisdicional não mudam apenas os decisores, mas também a função e o método de decidir, não havendo como confundir as funções estatais.

Entendemos que a Administração Pública Tributária não exerce função jurisdicional quando decide impugnação ao ato de lançamento ou ao auto de infração. Exerce função

função atípica. A função típica de uma Administração Tributária consiste na arrecadação e fiscalização de tributos. Além disso, a Administração Tributária possui funções atípicas como a edição de normas que, no seu conteúdo, cuidem tanto da arrecadação quanto da fiscalização de tributos (função legislativa) e função jurisdicional, ou seja, a função de julgamentos de processos. (CAMPILONGO, Paulo Afonso Fernandes. **Processo penal e processo administrativo tributário**: correlação entre fato e decisão. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 23 e p. 113). Assim também Paulo Cesar Conrado, quando assevera “a atividade desenvolvida pela Administração nos aludidos processos (administrativos) é, mesmo que atipicamente, manifestação jurisdicional – (i) é estatal (aspecto sujeito do mesmo conceito) e (ii) tende à composição de conflitos (aspecto objeto do mesmo conceito) –, não podendo funcionar como óbice para tal conclusão a inexistência da coisa julgada, uma vez que não interativa (ela própria, coisa julgada) daquele mesmo conceito” (CONRADO, Paulo Cesar. **Processo Tributário**. 2. ed. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2007. p. 109).

⁵⁸⁴ Alberto Xavier aprecia a questão de os tribunais administrativos, no processo administrativo tributário, instaurado pela impugnação do contribuinte ao lançamento, exercerem ou não a função jurisdicional, ao que responde: “[n]o Direito brasileiro – onde o exercício da função jurisdicional é da competência privativa do Poder Judiciário – a resposta é redondamente negativa”, e mais à frente, acrescenta que os julgadores desses tribunais administrativos “[n]ão gozam [...] de uma independência organizatória, baseada na criação de carreiras e formas de provimento e de progressão hierárquica, com as mesmas garantias oferecidas aos juízes dos tribunais comuns, integrantes do Poder Judiciário: a vitaliciedade, a inamovibilidade e a irredutibilidade do vencimento”, para concluir, “[t]ribunais são órgão de soberania independentes, integrados no Poder Judiciário, cujas decisões, proferidas na sequência de um processo contraditório, são obrigatórias para todas as entidades de Direito público e privado e dotados de força e autoridade de caso julgado” (XAVIER, Alberto. **Do lançamento**: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2. ed. totalmente reformulada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 292-3).

⁵⁸⁵ Acórdão do Tribunal Constitucional português n. 677/95 citado por Paulo Otero (OTERO, Paulo M. C. da Cunha. **Direito constitucional português**: organização do poder político. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2010. p. 12-3).

⁵⁸⁶ DIDIER JR., Fredie. **Curso de direito processual civil**: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento. 19. ed. Salvador: Ed. Jus Podivm, 2017. p. 173-20.

⁵⁸⁷ “Das funções realizadas pelo Estado ... a jurisdição é a única dotada de predicado de *definitividade*, caracterizado pela imunização dos efeitos dos atos realizados. Os atos dos demais Poderes do Estado podem ser revistos pelos juízes no exercício da jurisdição com fundamento na ilegalidade do ato ou incompetência do agente, mas o contrário é absolutamente inadmissível” (DINAMARCO, Cândido Rangel; LOPES, Bruno Vasconcelos Carrilho. **Teoria geral do novo processo civil**. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 25-6).

⁵⁸⁸ MARINONI, Luiz Guilherme. **Teoria geral do processo**. 4ª ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais Ltda., 2010. p. 95-158. Cândido Rangel Dinamarco refere-se, por outro lado, a crises jurídicas (conflitos), que legitimam, social e politicamente, a existência do processo como instituição pacificadora. Para Dinamarco conflito “é a situação existente entre duas ou mais pessoas ou grupos caracterizada pela pretensão a um bem ou situação da vida e impossibilidade de obtê-lo, seja porque a lei impõe que só possa ser obtido por via judicial (...). Essa situação recebe tal denominação porque significa sempre o choque entre dois ou mais sujeitos, como causa da necessidade do uso do processo” (DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de direito processual civil**: volume I. 8ª ed. rev. e atual. segundo o Novo Código de Processo Civil. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 208-10).

administrativa, especialmente num sistema administrativo de tipo francês, que, como tivemos ocasião de recordar, se traduz especialmente da existência de um direito próprio para disciplinar o agir administrativo. Assim, as garantias impugnatórias dos atos administrativos, abrangendo reclamações e recursos (basta-nos recordar dos recursos hierárquicos⁵⁸⁹), tradicionalmente previstas num Estado de Direito oriundo das revoluções liberais e da teoria da separação dos poderes de inspiração francesa⁵⁹⁰, estão alcançadas pelo exercício do poder conferido constitucionalmente à Administração Pública de aplicar o direito ao caso concreto (“*poder de decisão unilateral*”⁵⁹¹).

A decisão de uma impugnação ao lançamento ou ao auto de infração, mesmo em grau de recurso administrativo, tal como se dá no âmbito dos “Tribunais” Administrativos de Recursos Fiscais, é ato administrativo, não havendo sentido na asserção segundo a qual se estaria diante de exercício atípico de função jurisdicional, o que implicaria, conseqüentemente, a emanação de um pronunciamento jurisdicional por órgão integrante da Administração Pública, pronunciamento esse revestido daqueles atributos mencionados acima (insuscetibilidade de controle externo e aptidão para imutabilidade com a formação da coisa julgada).⁵⁹²

Os defensores dessa teoria – a do exercício da função jurisdicional atípica no processo tributário administrativo – deveriam, em homenagem à coerência, sacar todas as conseqüências

⁵⁸⁹ Interessante, a propósito, a menção do Ministro Carlos Britto no voto proferido em sede do julgamento do Recursos Extraordinário 389.383/SP, no qual se discutia a constitucionalidade de exigência de depósito recursal para admissibilidade de recurso administrativo. O Min. Carlos Britto refere expressamente a estrutura hierárquica da Administração Pública e o princípio da revisibilidade decorrente dessa estruturação escalonada: “[...] entre as prerrogativas materiais da Administração”, escreve o ministro, “sempre comparecia, e penso que comparece ainda, o chamado ‘poder de revisão’ ou ‘poder revisional’, que é a prerrogativa de que dispõe a Administração Pública para avocar – verdadeiro poder advocatório – processos de escalões hierárquicos inferiores, ou seja, do ângulo do administrativo, existe o direito de esgotar as instâncias da Administração Pública, manejando recursos hierárquicos. [...]”, e mais à frente, defende o entendimento de aplicação desse direito ao esgotamento das instâncias hierárquicas na interpretação do direito de petição previsto constitucionalmente: “[e]ssa interpretação mais larga, mais à solta leva-me a entender que direito de petição se dê em todas as instâncias administrativas, ganhando, portanto, uma conotação de petição recursal, se necessário” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 389.383/SP. Relator: Ministro Marco Aurélio. **Pesquisa de jurisprudência**, Acórdãos, 28 de março de 2007. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=469894>>. Acesso em: 15 dez. 2018). O Superior Tribunal de Justiça também já fez expressa alusão ao recurso hierárquico, denotando se tratar de função administrativa, ao meio de impugnação da decisão de conselho tributário para o secretário da fazenda no processo tributário do estado do Rio de Janeiro (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 26874/RJ. Relator p/ acórdão: Ministro Luiz Fux. **Pesquisa de jurisprudência**, Acórdãos, 18 de março de 2010. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200800957443&dt_publicacao=25/05/2010>. Acesso em: 15 dez. 2018).

⁵⁹⁰ Já Marcello Caetano afirmava, na década de 1970, que as garantias “são todos os meios criados pela Ordem Jurídica com a finalidade imediata de prevenir ou remediar as violações do direito objectivo vigente (garantias da legalidade) ou as ofensas dos direitos subjectivos ou interesses legítimos dos particulares (garantias dos administrados)” (CAETANO, Marcello. **Princípios fundamentais do direito administrativo**. 3. reimpr. **Princípios fundamentais do direito administrativo**. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2010. p. 377). Diogo Freitas do Amaral lembra que essa é umas das partes mais importantes do Direito Administrativo, no que pertine à Teoria Geral: o direito administrativo atribui “aos particulares determinados poderes jurídicos que funciona como proteção ou defesa contra abusos e ilegalidades da Administração Pública”, e mais à frente, essas garantias consistem em “meios criados pela ordem jurídica com a finalidade de evitar ou sancionar violações do direito objectivo, as ofensas dos direitos subjectivos ou dos interesses legítimos dos particulares, ou o demérito da ação administrativa, por parte da Administração Pública” (AMARAL, Diogo Freitas do. **Curso de direito administrativo** – v. II. 3. ed. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2016. p. 607).

⁵⁹¹ AMARAL, Diogo Freitas do. **Curso de direito administrativo** – v. II. 3. ed. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2016. p. 19-21.

⁵⁹² Como lembra Alberto Xavier, decorre do “princípio da universalidade da jurisdição” ou do “sistema de jurisdição una” uma reserva absoluta da função jurisdicional aos órgãos integrantes do Poder Judiciário, do qual se extraem duas proibições: 1ª) “proibição de atribuição de funções jurisdicionais a órgãos de outros Poderes” e 2ª) “a proibição de que seja excluída da apreciação do Poder Judicial qualquer lesão ou ameaça de lesão de direitos individuais, notadamente no caso de essa lesão decorrer de atos da Administração” (XAVIER, Alberto. **Do lançamento**: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2. ed. totalmente reformulada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 349).

de suas premissas doutrinárias, a começar pela limitação do questionamento por vias jurisdicionais da decisão final proferida: da decisão final proferida no processo tributário administrativo não se admitiria tutela jurisdicional dirigida ao juiz de primeira instância, mas apenas recurso de apelação aos Tribunais de Justiça ou Tribunais Regionais Federais, conforme o caso; ou, tendo em vista o exercício do duplo grau com o recurso administrativo aos “Tribunais” ou Conselhos Administrativos Fiscais, só seriam mesmo admissíveis os recursos extraordinários, de estrito direito, aos Tribunais Superiores.

Numa ordem jurídica como a nossa, que atribui o exercício da função jurisdicional privativamente ao Poder Judiciário, de maneira que as decisões proferidas no julgamento dos recursos administrativos são suscetíveis de ampla reapreciação por esse último em virtude do art. 5º, XXXV da Constituição⁵⁹³, não nos parece haja sentido defender, sob o ponto de vista da dogmática jurídica, o exercício de função jurisdicional atípica pela Administração Pública no âmbito do processo tributário, mesmo instaurado por impugnação do contribuinte ao ato tributário.

Não é à toa, reportando-se ao âmbito fiscal, que o Código Tributário Nacional se refira à “alteração” do lançamento por impugnação do sujeito passivo ou por recurso de ofício (art. 145, I e II); embora revisto, é ainda o que era antes: ato administrativo. Não vamos adentrar aqui na disputa travada a nível da doutrina acerca da natureza de lançamento ou não desse último ato administrativo⁵⁹⁴, o que nos levaria além do corte epistemológico imposto ao presente trabalho.

É suficiente dizermos que mesmo que não se considere lançamento o ato resultado do procedimento tributário administrativo “contencioso”, instaurado pela impugnação do sujeito passivo, como defende Alberto Xavier⁵⁹⁵, a decisão proferida nesse procedimento, ainda que depois do recurso, não deixa de ser espécie de ato administrativo, que aquele autor classifica como espécie de “*atos secundários ou de segundo grau*”⁵⁹⁶, não se revestindo da natureza de pronunciamento jurisdicional da Administração Pública no exercício de função atípica.

Com efeito, é inerente à função administrativa a edição de atos administrativos, os quais são manifestação do “*poder estatal*” de decidir autoritária e unilateralmente os casos individuais e concretos, aplicando o direito, independentemente de apreciação do Poder Judiciário.⁵⁹⁷

⁵⁹³ XAVIER, Alberto. **Do lançamento**: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2. ed. totalmente reformulada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 292 e 301.

⁵⁹⁴ CASTRO, Alexandre Barros. **Procedimento administrativo tributário**: teoria e prática. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 112-3.

⁵⁹⁵ XAVIER, Alberto. **Do lançamento no direito tributário brasileiro**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1977. p. 92.

⁵⁹⁶ Alberto Xavier distingue os “atos primários ou de primeiro grau”, em cuja categoria está localizado o lançamento, e os “atos secundários ou de segundo grau”, entre os quais estão os que “têm por fim a alteração do lançamento em virtude da impugnação do sujeito passivo, recurso de ofício e iniciativa de ofício da autoridade administrativa” (XAVIER, Alberto. **Do lançamento**: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2. ed. totalmente reformulada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 107).

⁵⁹⁷ Fala-se, em doutrina, em “autotutela declarativa”, que significa a definição unilateral do Direito aplicável ao caso concreto, sem necessidade de qualquer intervenção judicial. Autotutela executiva, por sua vez, é a possibilidade de, no caso de descumprimento da conduta imposta na

Com as exigências do Estado Democrático de Direito, devem ser facultados aos interessados na decisão meios ou formas de participar do processo decisório, com o direito de ser ouvido, de produzir prova, de ter suas razões efetivamente apreciadas pelo decisor, tal qual expresso na Constituição de 1988 em inúmeros enunciados, como o art. 1º, caput e inciso II, de nítido caráter preambular, ou o art. 5º, incisos XXXIV e LV, para ficarmos apenas nesses exemplos, falando-se já em princípio da participação e mesmo num direito fundamental à participação administrativa procedimental, sobre o que diremos mais algumas palavras em item próprio *infra*, antecipado apenas para fins de clareza da exposição.

Por que certa dogmática jurídica insiste, então, em formular a asserção de que o processo tributário administrativo caracteriza exercício atípico da função jurisdicional? Talvez seja possível encontrar as razões, mais do que em concepções dogmáticas, nos meandros históricos do processo administrativo brasileiro, que carecem ainda de estudo aprofundado pela doutrina.

Essa questão não pode ser abordada nos estreitos limites deste trabalho, conquanto nos seja possível traçar uma hipótese explicativa partindo da maneira como se desenvolveu o Direito Administrativo brasileiro.

É que, no Brasil, houve uma mixagem ou, como prefere Sérgio Correia, uma “hibridez”⁵⁹⁸ entre o *sistema administrativo de tipo francês* (ou de *administração executiva*) e o *sistema administrativo de tipo inglês* (ou de *administração judiciária*)⁵⁹⁹: de um lado, a forma de atuação é típica do modelo francês, donde a importância do Direito Administrativo e, com ele, do ato administrativo, como definição unilateral e autoritária do direito aplicável a uma situação concreta; e, por outro, submete o controle desses atos – e a última palavra sobre a correta interpretação do Direito – aos Tribunais Comuns, que seguem as regras do direito processual comum⁶⁰⁰ na solução dessas controvérsias oriundas da aplicação do Direito Administrativo pela Administração Pública.

definição unilateral, sua execução forçada (OTERO, Paulo M. C. da Cunha. **Manual de direito administrativo**. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2014. v. I. p. 173). Freitas do Amaral refere, respectivamente, o “poder de decisão unilateral” e ao “poder de execução coercitiva” (AMARAL, Diogo Freitas do. **Curso de direito administrativo** – v. II. 3. ed. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2016. p. 19-24).

⁵⁹⁸ CORREIA, J. M. Sérgio. **Direito do contencioso administrativo I**. Lisboa: Lex, 2005. p. 195-6.

⁵⁹⁹ AMARAL, Diogo Freitas do. **Curso de direito administrativo** – v. I. 4ª ed. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2015. p. 90.

⁶⁰⁰ Os sistemas administrativos podem ser caracterizados, na formulação de Freitas do Amaral, de acordo os modos de organização, de funcionamento e de controle (AMARAL, Diogo Freitas do. **Curso de direito administrativo** – v. I. 4. ed. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2015. p. 90). Os sistemas administrativos modernos, tendo como referencial as revoluções liberais do século XVII e XVIII, na Inglaterra e na França, são representados pelos tipos vigentes na Grã-Bretanha e na França, cada qual com seus caracteres peculiares, como acontece com Direito, que é um fenômeno histórico-cultural.

Em relação ao sistema de tipo francês, ele apresenta os seguintes elementos básicos:

(i) quanto à organização, num modelo de separação dos poderes, as funções administrativas e jurisdicionais são atribuídas a órgãos distintos; (ii) quanto ao funcionamento, os órgãos incumbidos da função administrativa se submetem ao princípio da legalidade administrativa, estando vinculado ao conjunto de normas do Direito Administrativo); (iii) quanto ao controle, se submetem a uma jurisdição específica (representada na França pelo Conselho de Estado), e não aos tribunais comuns (como acontece no sistema de tipo inglês).

O sistema de tipo francês exerceu bastante influência na Europa continental, Portugal e Espanha inclusive, sendo trazido para a América Latina pela influência cultural que esses países exerceram aqui. Sucede, porém, que no Brasil, quanto ao modo de controle da Administração Pública, foi adotado o sistema de tipo inglês, isso devido ao influxo do constitucionalismo estadunidense. De maneira que no sistema brasileiro, a jurisdição civil (os Tribunais Comuns) é responsável por processar julgar as pretensões contra a Administração Pública, fundadas no direito público (constitucional, administrativo, tributário etc.). “Nisso”, escreve Dinamarco, “o processo civil brasileiro diferencia-se de importantes

Não nos custa lembrar que o sistema de tipo francês ou de administração executiva se caracterizava, fundamentalmente, pelo fato de os atos administrativos não se sujeitarem ao controle dos Tribunais Comuns, mas apenas ao exame da própria Administração, por intermédio da reclamação e do recurso hierárquico, cabendo aos Conselhos de Prefeitura e ao Conselho de Estado, incumbidos também de instruir os processos, emitir pareceres para que autoridade *ad quem* pudesse decidir.⁶⁰²

Com o passar do tempo, e devido sobretudo a qualidade do trabalho desenvolvido, foi reconhecida a obrigatoriedade de homologação dos pareceres proferidos pelo Conselho de Estado; e, em 1872, com lembra Marcello Caetano⁶⁰³, o indigitado órgão passou a ter o poder de decidir os litígios surgidos a partir da reclamação e do recurso hierárquico no que se convencionou chamar *jurisdição delegada* ou *jurisdição própria*.⁶⁰⁴

Outro traço marcante desse sistema é o “privilégio de execução prévia”, fundado no Direito Administrativo, que conferia poderes exorbitantes (do direito comum) à Administração Pública para atender ao interesse da coletividade, e que consistia na possibilidade de execução

modelos europeus e latino-americanos em que há certas limitações relacionadas com o Estado em juízo”, e mais à frente, “Nosso sistema é o da chamada *jurisdição una* e também o Estado se sujeita aos juízes integrantes do Poder Judiciário e às normas integrantes do direito processual civil”, para concluir, “Aqui inexistente o *contencioso administrativo*, que é um sistema de exercício da jurisdição por órgão da Administração e se aplica a certas causas regidas pelo direito público” (DINAMARCO, Candido Rangel. **Instituições de direito processual civil**: volume I. 8ª ed. rev. e atual. segundo o Novo Código de Processo Civil. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 109-10). Sérvulo Correia, administrativista português, chega a afirmar a “natureza assaz peculiar do Direito Administrativo brasileiro”, que é “marcado por uma *hibridez* resultante da *justaposição* entre um *Direito Administrativo substantivo assente das formas típicas de conduta administrativa de matriz francesa* e um *Direito da jurisdição administrativa caracterizado acima de tudo pela competência dos tribunais comuns e pelo poder generalizado de injunção que detêm em face da Administração*”, e logo em seguida acrescenta que um tal justaposição “intriga o jurista europeu e desafia-o à busca de razões explicativas [...]. O Direito Administrativo do Brasil proporciona-nos, portanto, um panorama aliciante, feito da conjugação entre, por um lado, o *ordenamento material ou substantivo* assente em formas estatutárias de conduta em cujo perímetro avultam o acto administrativo e o contrato administrativo, e, por outro lado, um *ordenamento processual* caracterizado pelo deferimento aos tribunais comuns da jurisdição sobre os litígios jurídico-administrativos pela coexistência, no desempenho desta, entre meios comuns do processo civil e meios processuais específicos e, ainda, pela titularidade do juiz, nuns como nos outros, de genérica competência de condenar a Administração nas condutas activas ou omissivas devidas sempre que esta a isso dê pretexto ao entrar ou ameaçar entrar em situações de ilegalidade” (CORREIA, J. M. Sérvulo. **Direito do contencioso administrativo I**. Lisboa: Lex, 2005. p. 195-6.).

A propósito da influência do direito administrativo francês no Brasil, é suficiente citar a obra de Vicente Pereira do Rego, professor da Faculdade de Direito do Recife, do ano 1877, utilizada como compêndio nas faculdades de direito do Império, digitalizada pelo “Projeto Memória Acadêmica da FDR – UFPE”. Logo no prólogo o Professor Vicente Pereira do Rego esclarece que adotou como modelo para elaborar seu compêndio, o direito administrativo francês, “proque”, escreve ele, “é principalmente nos autores franceses, onde se pôde por ora colher os princípios gerais do nosso”. (REGO, Vicente Pereira. **Compêndio ou repetições escritas sobre os elementos de direito administrativo para uso das faculdades de direito do imperio**. 3. ed. aum. e cor. Recife: D.F. das Neves Guimarães, 1877. Disponível em: <<https://drive.google.com/file/d/1U0ITfghIIPR52XHJysUvmRtnWwyEmEpo/view>>.)

⁶⁰² CAETANO, Marcello. **Princípios fundamentais do direito administrativo**. 3ª reimpr. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2010. p. 382-6.

⁶⁰³ CAETANO, Marcello. **Princípios fundamentais do direito administrativo**. 3ª reimpr. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2010. p. 382-6.

⁶⁰⁴ Vasco Pereira da Silva divide a evolução do contencioso administrativo francês (administrador-juiz) em três períodos: (1º) 1789 a 1799, no qual “o julgamento dos litígios é remetido para os próprios órgãos da Administração activa”, havendo manifesta confusão entre Administração e Justiça; (2º) 1799 a 1872, “denominado de sistema da ‘justiça reservada’”, quando foi instituído o Conselho de Estado, “órgão de Administração consultiva que, para além da missão de aconselhamento, ficava também incumbido da resolução dos litígios administrativos, mediante a emissão de ‘pareceres’, sujeitos à homologação do Chefe de Estado”, de maneira que surgia “um ‘corpo meio-administrativo, meio-judiciário’ (de acordo com as palavras de Napoleão), ao qual era atribuída também a função de julgamento da Administração e que vai, progressivamente, adquirindo uma maior autonomia no desempenho dessa tarefa”; (3º) 1872 em diante, “conhecido pelo sistema da ‘justiça delegada’ (‘justice délégué’), em que as decisões do Conselho de Estado se tornam definitivas, por ‘delegação de poderes’ do executivo, deixando de ser meros pareceres sujeitos à homologação”. Vasco Pereira da Silva esclarece logo à frente que essa “passagem da ‘justiça reservada’ para a ‘justiça delegada’ representou uma alteração importante do contencioso administrativo, na medida em que implicou uma maior autonomia para o órgão fiscalizador”, porém isso “não significou a mudança de paradigma, tendo continuado a vigorar o modelo do administrador-juiz”, em seguida, “Neste sistema de justiça ‘meias-tentias’, os meios ‘contenciosos’ vão ser concebidos à ‘imagem e semelhança’ das garantias administrativistas, pelo que o controle ‘jurisdicional’ vai ser visto como a ‘continuidade’ da actividade administrativa e realizar-se através de ‘recurso hierárquico jurisdicionalizado’”, razão por que “o principal meio processual do contencioso administrativo tenha sido denominado de recurso (...) e que não seja construído em termos de jurisdição plena, mas limitada, sendo os poderes do juiz de mera anulação, concebidos à semelhança dos poderes do superior hierárquico (revogação anulatória)” (SILVA, Vasco Manuel Pascoal Dias Pereira da. **O contencioso administrativo no divã da psicanálise**. 2ª ed. actualiz. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2013. p. 25-6 e 29).

das decisões unilaterais por autoridade própria, ou seja, independentemente do recurso aos Tribunais.⁶⁰⁵

Contudo, a França, como lembra Freitas do Amaral, era um Estado de Direito, e, a par dos poderes exorbitantes, conferia aos administrados garantias jurídicas contra o abuso ou a ilegalidade, conquanto fossem elas concretizadas, como já dito, no âmbito de tribunais administrativos.⁶⁰⁶

Ora bem, num sistema administrativo de tipo francês (de administração executiva) faz sentido referir ao processo administrativo como método de exercício de função jurisdicional, não sendo desnecessário lembrar que a justiça administrativa é conhecida também pela expressão “contencioso administrativo”⁶⁰⁷. As garantias jurídicas dos administrados eram exercidas junto aos Tribunais administrativos, aos quais incumbia o controle da Administração Pública, retirada aos tribunais comuns.

No Brasil discute-se se antes da República existiu de fato o contencioso administrativo, no molde francês, porque a Constituição do Império não o previa⁶⁰⁸⁻⁶⁰⁹. Nada obstante, havia legislação ordinária estabelecendo competência para produção de atos insuscetíveis de controle judiciário pelo Conselho de Estado, pelo Tribunal do Tesouro Nacional e pelo Ministro da Fazenda⁶¹⁰, todos integrantes do Poder Executivo.⁶¹¹⁻⁶¹²

⁶⁰⁵ AMARAL, Diogo Freitas do. **Curso de direito administrativo** – v. I. 4ª ed. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2015. p. 97.

⁶⁰⁶ AMARAL, Diogo Freitas do. **Curso de direito administrativo** – v. I. 4ª ed. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2015. p. 98.

⁶⁰⁷ Preferindo a expressão “Justiça Administrativa” em lugar de “contencioso administrativo” para dar realce ao “caráter estritamente jurisdicional” do conjunto institucional normativo voltado à “resolução de *questões de direito administrativo*, nascidas de *relações jurídico-administrativas*, atribuídas por lei à *ordem judicial administrativa*, para serem julgadas segundo um *processo administrativo* específico”, é a posição de José Carlos Vieira de Andrade (ANDRADE, José Carlos Vieira de. **A justiça administrativa: (lições)**. 14ª ed. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2015. p. 9).

⁶⁰⁸ BASTOS, Celso Ribeiro. Contencioso administrativo. **Revista de Processo**, São Paulo, vol. 14/1979, abr.-set./1979, p. 187-96.

⁶⁰⁹ Cretella Júnior, ao analisar o conflito de atribuições, dentro do contexto do princípio hierárquico, afirma o seguinte “[...] a influência doutrinária de países que admitem o contencioso administrativo sobre os sistemas seguidores da jurisdição una, como o nosso, é enorme, fazendo-se sentir no Brasil tanto mais fortemente quanto, como se sabe, a época imperial conheceu o contencioso administrativo, felizmente extirpado de nosso sistema jurídico com o advento da Constituição republicana de 1891, que a aboliu”, e logo em seguida, “[a] ampla vigência do instituto do contencioso administrativo, do período pré-republicano, no entanto, conseguiu atravessar a época republicana e repontar aqui e ali, não obstante a abolição constitucional, surgindo em vários setores de nosso aparelhamento judiciário-administrativo, dando origem a consequências desastrosas no campo de nossa disciplina e no âmbito do direito judiciário civil” (CRETELLA JÚNIOR, José. **Tratado de direito administrativo, vol I: teoria do direito administrativo**. 2. ed., atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 190-1).

⁶¹⁰ CASTRO, Alexandre Barros. **Procedimento administrativo tributário: teoria e prática**. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 84-93.

⁶¹¹ Rafael Soares Souza, em dissertação de mestrado dedicada ao tema da Justiça Administrativa no Brasil, lembra, por exemplo, o art. 25, do Dec. nº 2.343/1859, de 29 de janeiro, que atribuía “autoridade de sentença” às “decisões contenciosas dos Chefes de Repartição de Fazenda, do Tribunal do Tesouro e do Ministério da Fazenda”. Logo depois de formular questionamento sobre a existência, durante o Império, de “um efetivo sistema de contencioso administrativo”, acrescenta “[...] O contencioso foi omitido [da Constituição de 1824], o que nos primeiros anos depois da outorga, foi entendido como vedação e, por isso, órgãos administrativos com funções contenciosas foram abolidos. Décadas depois, a omissão constitucional foi compreendida como permissão e espaço para sua restauração”, em seguida, “O que mudou foi a interpretação do que era administrar e julgar”, isto é, “No pensar da época, administrar abrangia implicitamente a competência para julgar as controvérsias advindas dessa tarefa. Logo, a Carta de 1824 não precisaria abordar o assunto”, mais ainda, “A despeito da presença de um Conselho de Estado, nosso sistema não possuiu um desenvolvimento sequer próximo do contencioso francês. Os pareceres do Conselho não eram vinculantes e sequer sua consulta era obrigatório (...)” (SOUZA, Rafael Soares. **Justiça administrativa: o sistema brasileiro**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo, p. 144. 2014).

⁶¹² Sérvulo Correia afirma que o Conselho de Estado brasileiro nunca passou ao sistema de justiça delegada, o que é dizer, “nunca chegou a adquirir formalmente poder jurisdicional próprio”, mais à frente, acrescenta que a contribuição “da jurisprudência do Conselho de Estado para a construção do Direito Administrativo brasileiro, parece carecer ainda de estudo aprofundado por parte de historiadores do Direito Público”, para depois asseverar, “parece-nos persistir ainda um enigma, que só os historiadores melhor poderão desvendar, sobre o modo como, ao longo do Século XIX, se foi formando no Brasil um Direito Administrativo substantivo de clara matriz francesa, não obstante a ausência de uma jurisdição administrativa dotada das condições atinentes à sua especialização e à progressiva construção jurisprudencial de um sistema susceptível de ser aplicado à luz de uma teoria geral. Possivelmente, terá avultado a tal propósito o papel da Universidade e da doutrina sob influência das literaturas dos países do *sistema administrativo*, a começa pela da própria França. E não é de afastar a suposição de alguma interinfluência entre a nascente doutrina brasileira da época (culturalmente mais próxima das fontes juspublicistas de base romano-germânica)

Por outro lado, no sistema judicialista ou inglês, chamado assim porque se originou na Inglaterra, os órgãos administrativos se submetiam aos tribunais comuns e ao direito comum (*rule of law*), podendo os particulares se valer dos *writs* para afastar qualquer conduta lesiva a direitos.⁶¹³

Aprofundemos um pouco mais a peculiaridade desse sistema. Ao contrário do que sucedia no modelo francês, o do ato administrativo autoritário e unilateral, dotado de força executória, podendo a Administração Pública ajustar por si as condutas dos privados, no sistema inglês a Administração não era dotada de autoridade e a execução das medidas administrativas poderiam sempre ser levadas aos Tribunais Comuns (*Courts of Law*) para suprir essa falta, isso na hipótese de o administrado se recusar a cumprir.⁶¹⁴⁻⁶¹⁵

Ora bem, na Inglaterra e nos países sob sua influência cultural, os Estados Unidos inclusive, o processo administrativo, bem ao revés do que aconteceu na França, não surgiu para julgar as divergências entre os administrados e o Estado, regidas pelo Direito Administrativo, mas para conferir força obrigatória aos atos da administração⁶¹⁶. Nas palavras de Marcello Caetano:

[...] na Grã-Bretanha, em 1875, foi publicada a lei de saúde pública (*Public Health Act*) que pela primeira vez, considerando a ilegitimidade da resistência dos indivíduos às medidas que os órgãos da administração sanitária tinham de adoptar de urgência para prevenir a propagação de epidemias e doenças contagiosas, os dotou de poderes para tomarem decisões que tinham de ser acatadas e podiam ser executadas coercitivamente sem necessidade de intervenção judicial. E a partir daí sobretudo sob a influência da expansão dos serviços de utilidade pública, da pressão das guerras mundiais de 1914-1918 e de 1939-1945 e do progresso da intervenção do Estado na vida económica bem como das ideias socialistas, foi-se generalizando essa outorga por lei de poderes executórios aos órgãos da Administração.⁶¹⁷

Porém, diz ainda Caetano

[...] o respeito britânico pelas suas tradições não permitiu o abandono das formas clássicas do *rule of law*. Daí resultou que a concessão aos órgãos administrativos do poder de tomar decisões executórias foi dada por lei, caso a caso, mas por via de regra sujeito à condição de que procedessem como se fossem tribunais – precedendo um processo em que fossem citados aqueles que pudessem vir a ser prejudicados ou atingidos pela decisão a tomar, a fim de que pudessem fazer valer os seus interesses e as suas razões jurídicas. Mais de 2.000 órgãos da Administração Pública nos meados do século XX, possuíam na Grã-Bretanha essa faculdade de praticar actos executórios precedendo procedimento aberto à audiência dos interessados. E alguns desses órgãos são mesmo denominados *administrative tribunals*, e encontram-se no seio de serviços pelos quais é responsável um Ministro, quer para neles serem

e a elaboração jurisprudencial do Conselho de Estado brasileiro [...]” (CORREIA, J. M. Sérvulo. **Direito do contencioso administrativo I**. Lisboa: Lex, 2005. p. 201).

⁶¹³ CAETANO, Marcello. **Princípios fundamentais do direito administrativo**. 3ª reimp. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2010. p. 409.

⁶¹⁴ CAETANO, Marcello. **Princípios fundamentais do direito administrativo**. 3ª reimp. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2010. p. 409.

⁶¹⁵ AMARAL, Diogo Freitas do. **Curso de direito administrativo** – v. I. 4ª ed. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2015. p. 90.

⁶¹⁶ CAETANO, Marcello. **Princípios fundamentais do direito administrativo**. 3ª reimp. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2010. p. 408-9.

⁶¹⁷ CAETANO, Marcello. **Princípios fundamentais do direito administrativo**. 3ª reimp. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2010. p. 408-9.

processadas as decisões a tomar, quer para acolherem as reclamações dos particulares, cabendo das decisões tomadas recurso de revista, restrito à discussão da sua legalidade, para a *High Court*, desse modo se mantendo o princípio da supremacia dos tribunais ordinários – *Judicial Control (Tribunals and Inquiries Act, 1958)*. Os órgãos da Administração, genericamente denominados *agencies* e de entre os quais avultam numerosas *comissões* com amplos poderes regulamentares, executivos e jurisdicionais sobre um sector administrativo, dispõem de funcionários especializados na instrução desses processos – os *hearing officers*. E na medida em que decidem nesses processos, são considerados, como na Grã-Bretanha, *administrative tribunals*. Assim, nesses países, a designação de *tribunal* é reservada a órgãos administrativos com poderes de jurisdição quase contenciosa, reservando-se para os órgãos judiciais a designação tradicional de *court*.⁶¹⁸

O administrativista português prossegue mencionando que esse sistema da jurisdição una, adotado nos Estados Unidos da América, por influência cultural da Inglaterra, apresenta notas próprias, especialmente em face da XIV emenda à Constituição (1868) que impõe ao Poder em suas decisões que toquem na vida, liberdade ou propriedade dos administrados o respeito ao *due process of law*, isto é, a um “processo jurídico regular”.⁶¹⁹

Também no Brasil se adota o sistema de jurisdição una, significando que a última interpretação do direito aplicado ao caso concreto cabe aos Tribunais comuns, e mais do que isso, a função jurisdicional é reservada privativamente a esses órgãos, não podendo ser exercida pelos órgãos integrantes da Administração Pública. Porém, ao contrário do se deu originariamente na Inglaterra, os atos administrativos aqui são dotados de autoridade, não dependendo de homologação judicial para se revestirem de exigibilidade, tal como se vislumbra no lançamento.

Também precisamos ressaltar que a referência à função para-judicial ou quase-jurisdicional dos órgãos administrativos no Brasil, como aponta certa doutrina, que soluciona as crises jurídicas surgidas da aplicação do direito administrativo (em sentido amplo), inclusive os de natureza tributária, como a impugnação ao lançamento, não tem similitude com os

⁶¹⁸ CAETANO, Marcello. **Princípios fundamentais do direito administrativo**. 3ª reimp. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2010. p. 409.

⁶¹⁹ CAETANO “[...] [a]ssim, as decisões administrativas que, de perto ou de longe, possam afectar a liberdade ou a propriedade individuais têm de ser precedidas de processo em que os interessados sejam notificados e sejam ouvidos quando o desejem. Esse processo é necessário igualmente sempre que o particular não aceite uma decisão administrativa. A generalização desta exigência tornou conveniente a sua regulamentação por lei federal – foi o *Federal Administrative Procedure Act* de 1946. [...]” (CAETANO, Marcello. **Princípios fundamentais do direito administrativo**. 3ª reimp. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2010. p. 409-10)

administrative tribunals do direito inglês⁶²⁰ ou “órgãos administrativos especiais”⁶²¹, pois, insistimos, o poder judiciário, aqui, aprecia amplamente, sem qualquer restrição, os atos administrativos, ao ponto de, como já dizia Rubens Gomes de Sousa, o material probatório produzido no processo administrativo não ser mais do que uma parecer técnico de caráter meramente informativo.⁶²²

Decorre daí, ao menos é uma hipótese de trabalho a ser verificada pela pesquisa histórica, uma espécie de “crise de identidade” do processo administrativo brasileiro, presente na dogmática apegada ao conceito de lide. Uma vez que o processo administrativo não se destinava a conferir autoridade à atuação administrativa⁶²³, que já a tinha; tampouco se voltava, como no sistema francês, para retirar dos Tribunais Comuns o controle da Administração

⁶²⁰ Vejamos o que escreve Freitas do Amaral sobre esses órgãos da administração britânica: “[...] [c]om efeito, o século XIX viu surgir na Grã-Bretanha uma nova entidade denominada *administrative tribunals*, que não são autênticos tribunais mas sim órgãos administrativos independentes, criados junto da Administração central, para decidir questões de direito administrativo que a lei manda resolver por critérios de legalidade estrita (pensões sociais, águas, urbanismo, etc.) e, portanto, fazendo preceder a decisão administrativa de um *due process of law*, no respeito do princípio do contraditório e com recurso para os tribunais comuns. Os ditos *administrative tribunals* não são, pois, tribunais administrativos no sentido que esta expressão comporta nos sistemas de tipo francês: mas as suas decisões, tomadas após o que podemos qualificar como um verdadeiro procedimento administrativo, são decisões imediatamente obrigatórias para os particulares, e não carecem de confirmação ou homologação judicial prévia para poderem ser impostas coativamente, se necessário: deste modo, muitos órgãos da Administração britânica, embora não todos, dispõem de poderes análogos aos que em França são típicos do poder executivo (privilégio de execução prévia) [...]” (AMARAL, Diogo Freitas do. **Curso de direito administrativo** – v. I. 4ª ed. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2015. p. 110-1). Isso basta para constatar que os Tribunais administrativos brasileiros, ao menos os que resolvem a chamada “lide tributária” não têm o alcance dos *Administrative Tribunals* britânicos, tanto que, uma vez concluída a discussão do crédito tributário, o Estado precisa, depois de inscrever em dívida ativa e extrair o referido título nos casos em que o contribuinte não pague voluntariamente o tributo, se socorrer do Poder Judiciário para iniciar os atos expropriatórios...

⁶²¹ Sobre os “Tribunais Administrativos” do Direito Inglês, Vasco Pereira da Silva, publicista português, apresenta os seguintes esclarecimentos “[...] apesar da jurisdição única, existem regras processuais diferentes para os litígios administrativos, pelo que o controle da maior parte das decisões administrativas não era possível através dos meios processuais genéricos (‘appeal’), mas somente através de meios específicos (‘prerogative orders’), não eram utilizáveis contra a Coroa enquanto tal, o que tornava muito difícil o controle da atuação dos órgãos administrativos superiores, em especial do Governo”, e logo de seguida, “O reconhecimento da ineficiência do sistema de controlo da Administração por parte dos tribunais comuns está na origem de ‘órgãos administrativos especiais’ (os ‘administrative tribunals’), a quem não apenas são atribuídas tarefas administrativas (por vezes, acompanhadas de poderes de autotutela das suas decisões), como também tarefas jurisdicionais, de controlo da actividade administrativa [...]”, e mais, “[e]sta ‘justiça administrativa’, a cargo dos ‘tribunais, conforme escrevem BRADLEY/EWING, diz respeito ao conjunto de «instituições e de procedimentos relativos a uma ampla área de tomada de decisão pública que fica algures entre o mundo da Administração, por um lado, e o mundo dos tribunais, por outro lado» [...]” (SILVA, Vasco Pereira da. **O contencioso administrativo no divã da psicanálise**: ensaio sobre as acções no novo processo administrativo. 2. ed. actualiz. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2013. p. 65-6).

⁶²² SOUSA, Rubens Gomes de. Ideias gerais para uma concepção unitária e orgânica do processo fiscal. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 34, p. 14-33, out. 1953.. Disponível em: <<http://bilibotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/13306/12208>>. Acesso em: 22 Ago. 2017.

⁶²³ Observação interessante feita por Diogo Freitas do Amaral: “na época das Ordenações (sécs. XV a XIX em Portugal, mas até 1917 no Brasil), as decisões administrativas obrigatórias para os particulares, antes de começarem a ser objecto de execução forçada pela via administrativa, ou após o início dessa execução – e quer tivessem sido tomadas pelo Rei, quer não, e tanto se emanassem do poder central como do poder local –, podiam ser objecto de *embargos* perante um tribunal comum, com vista à obtenção de uma suspensão ou anulação”, e logo em seguida, “das duas, uma: ou o «privilégio da execução prévia» era regra geral – e fazia sentido legislar sobre o direito de interpor em tribunal «embargos à execução», para tentar suspender-lhe a eficácia, caso a caso –; ou não era a regra geral, e só existia quando a lei o conferisse – e então, o que o direito processual deveria prever e regular minuciosamente não era o processo de «embargo à execução», mas sim um processo especial de autorização judicial *ex ante* do uso da força a *efectuar* pela Administração, e/ou um processo especial de confirmação ou validação *ex post* do uso da força *já efectuado*.” (AMARAL, Diogo Freitas de. Breve introdução histórica. In: _____ (coord.). **O poder de execução coerciva das decisões administrativas**: nos sistemas de tipo francês e inglês e em Portugal. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2011. p. 19).

Pública, que estava submetida à Justiça Comum⁶²⁴, qual a função do processo administrativo, o tributário inclusive?⁶²⁵

Agora, voltando ao raciocínio inicial, o fato é que o processo tributário administrativo, seja pelo modo que se encontra organizado, seja pelo ângulo do seu funcionamento, seja, ainda, pela ótica do controle, não traduz exercício de função jurisdicional atípica da Administração Tributária. É exercício típico do poder administrativo de atuar o comando normativo nas situações concretas.

4.2.2 Exercício da função administrativa e o poder regulamentar

O ato administrativo não é a única forma de a Administração Pública tributária atuar. Igualmente pelo fato de estar apegada ao conceito de lide para caracterizar o processo tributário administrativo, a dogmática jurídica tributária tem olvidado que o exercício do Poder pela Administração Pública Tributária se dá também por intermédio da emanção de regulamentos administrativos⁶²⁶, normas gerais e abstratas, que, no contexto fiscal, têm cada vez mais importância, instituindo uma pletera de obrigações acessórias ao sujeito passivo/contribuinte, o qual, nada obstante, é afastado de todo o processo de edição de tais atos normativos.

Ora, se só há direito à participação e a ser ouvido, influenciando a decisão administrativa, quando há processo; e como só há processo uma vez existente o litígio, a conclusão muito lógica desse entendimento é a de que não há direito à participação dos

⁶²⁴ Ao menos desde a proclamação da República. O Decreto nº 848, de 11 de Outubro de 1890, emanado do Chefe do Governo Provisório da República dos Estados Unidos do Brasil, General Marechal Deodoro da Fonseca, organizou a justiça federal, estatuiu a competência dos juízes federais de primeira instância (juízes de seção) para processar e julgar as causas que tivessem origem em “actos administrativos do governo” (art. 15, a), bem como “as acções que interessassem ao fisco nacional” (art. 15, d). O mesmo diploma legal previa ação especial executiva de “cobrança das de dívidas activas da Fazenda Nacional, certas e liquidadas, quando forem provenientes”, dentre outras hipóteses, “dos tributos, impostos, contribuições lançadas e multas” (art. 189, e, 2º). Na exposição de motivos, Campos Salles deixou assentado “[d]e resto, perante a justiça federal dirimem-se não só as contendas que resultam do direito civil, como aquellas que mais possam avultar na elevada esphera do direito publico” (BRASIL. Decreto nº 848, de 11 de outubro de 1890. Organiza a Justiça Federal. Disponível em <<<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-848-11-outubro-1890-499488-norma-pe.html>>>. Acesso em 11 de fevereiro de 2018.).

⁶²⁵ O resultado dessa mixórdia de sistemas verifica-se na duplicidade do controle da Administração Tributária, com a repetição dos mesmos atos nos processos administrativo e judicial tributários, levantando questionamentos quanto a eficácia e razoabilidade do sistema. A propósito da temática, o Conselho Nacional de Justiça apresentou relatório, resultado do contrato celebrado com a Universidade Federal do Rio Grande do Sul, no qual se encontram estudos, inclusive de direito comparado (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **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.** Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/images/pesquisas-judiciarias/Publicacoes/relat_pesquisa_ufrgs_edital1_2009.pdf>>. Acesso em: 12 de fevereiro de 2018). Paulo Caliendo chega a afirmar que no Brasil se adotou um “*modelo misto* de julgamento das causas em matéria tributária, prevendo um *sistema dual*, de um lado, com a presença de um contencioso administrativo tributário e, de outro, com a presença de julgamentos na esfera judicial” (CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário.** São Paulo: Saraiva, 2017. p. 649).

⁶²⁶ Como lembra Freitas do Amaral, “[...] logo nos anos imediatamente subsequentes à Revolução Francesa [foi] reconhecido por lei à Administração (e, sobretudo, na Constituição do ano VIII) o poder de, dentro de certos limites, emanar regras jurídicas, ainda que secundárias ou de grau inferior ao das leis” (AMARAL, Diogo Freitas do. **Curso de direito administrativo** – v. II. 3ª ed. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2016. p. 164). Recordemos também a afirmação de Marcello Caetano “[...] o poder regulamentar da Administração Pública é uma faculdade natural desta, inerente à autoridade de que dispõe para executar as leis e imposta pela dispersão dos órgãos e agentes que a compõem.” (CAETANO, Marcello. **Princípios fundamentais do direito administrativo.** 3ª reimp. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2010. p. 81).

particulares no exercício do poder regulamentar da lei tributária, de modo a reduzir a incidência do Estado Democrático de Direito, não se dando conta a dogmática jurídica que elegeu a lide como quinta-essência do processo tributário que contribui com essas asserções doutrinárias para atravancar o desenvolvimento da democracia participativa no âmbito da Administração Fiscal.⁶²⁷

A Constituição de 1988, a esse propósito, estabelece que é atribuição do Chefe do Poder Executivo (art. 84) expedir decretos e regulamentos para a fiel execução das leis (inciso IV)⁶²⁸; e, na mesma esteira, o Código Tributário Nacional, no Livro Segundo, Título I, insere os decretos e normas complementares que disponham, ainda que em parte, sobre relações jurídicas relativas aos tributos, entre as “Normas Gerais de Direito Tributário”. É ainda o Código Tributário Nacional que expressamente estabelece que não estão sujeitas ao princípio da taxatividade ou da legalidade estrita (art. 97) as obrigações acessórias (art. 113, §2º), que são instituídas pela “legislação tributária”, isto é, pelo exercício do poder regulamentar da Administração Pública Tributária. Não é exercício atípico de função legislativa, é propriamente desempenho do poder administrativo.⁶²⁹

Não interfere nessa conclusão o fato de, no Brasil, o poder regulamentar exercido pela Administração Pública não se revestir do caráter de regulamentos independentes ou autônomos, como sucede em Portugal, mas apenas de regulamentos de execução ou complementares⁶³⁰. Só mesmo uma visão desconectada do leito da experiência jurídica, que elabora interpretações do sistema normativo despidas de concretude, poderá concluir que a função regulamentar no contexto atual se cinge a repetir o conteúdo da lei. Não é sequer recente a asserção de que a Administração Pública não aplica a lei, mas antes o ordenamento jurídico.⁶³¹

⁶²⁷ Nesse aspecto, Portugal está à frente do Brasil, pois o Código do Procedimento Administrativo, nos artigos 96 e seguintes, expressamente regula a participação dos privados no exercício do poder administrativo regulamentar. Sobre a temática, Freitas do Amaral lembra que a Constituição portuguesa “não restringe a garantia de participação dos particulares ao procedimento de formação de atos administrativos”, além do que não admite que “entre a lei e o ato administrativo, cada qual com seu procedimento formalizado, público, empenhado na legitimação das decisões tomadas, surja um domínio regulamentar caracterizado pela informalidade, pelo secretismo e, acima de tudo, pela afirmação de um poder burocrático, com evidente *déficit* de legitimação – tanto mais que tais «terrenos intermédios» têm vindo a ganhar progressivo relevo, quantitativo e qualitativo.” (AMARAL, Diogo Freitas do. **Curso de direito administrativo** – v. II. 3. ed. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2016. p. 180).

⁶²⁸ No caso da Administração Pública federal é competência do Congresso Nacional (Poder Legislativo) “sustar os atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar (art. 49, V).

⁶²⁹ “O poder regulamentar é poder por excelência do Executivo, que o recebe originária e imediatamente da Constituição (art. 83, II [Constituição de 67/69]), não dependendo o seu exercício de autorização do legislador, muito embora deva sempre se conter no âmbito de incidência da lei, para cuja fiel execução se destina” (REALE, Miguel. **Revogação e anulamento do ato administrativo**: contribuição ao estudo das figuras que integram o instituto da revisão dos atos administrativos pela própria administração. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1980. p. 14).

⁶³⁰ OTERO, Paulo M. C. da Cunha. **Direito constitucional português**: organização do poder político. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2010. p. 401-3; AMARAL, Diogo Freitas do. **Curso de direito administrativo** – v. II. 3. ed. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2016. p. 145-89.

⁶³¹ “[...] [A] Administração não executa leis, mas sim o *ordenamento jurídico*, que é a ‘*legislação in acto*’ e, como tal, sem lacunas.” (REALE, Miguel. **Revogação e anulamento do ato administrativo**: contribuição ao estudo das figuras que integram o instituto da revisão dos atos administrativos pela própria administração. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1980. p. 7).

Há vários anos a doutrina vem afirmando a “desmistificação da perfeição da lei” e a “erosão do mito liberal”⁶³², caracterizada, dentre outros fatores, pelos seguintes:

i) reconhecimento do caráter normativo da Constituição⁶³³, com a ascensão das constituições programáticas ou compromissárias, ao ponto de transformar o Poder Legislativo em mero executor do texto constitucional, contribuindo para a dessacralização da lei⁶³⁴, além de a força expansiva da normatividade constitucional possibilitar que a Administração Pública aplique diretamente a Lei Fundamental, independentemente, portanto, de legislação ordinária⁶³⁵;

ii) a mudança do Estado Liberal para o Estado social ou de bem-estar, exigindo uma revisão das formas de atuação estatal, especialmente para dotá-lo da condição de prestador de bens, antes ocupado principalmente em concertar as liberdades individuais⁶³⁶;

iii) erosão do conteúdo normativo da lei com o emprego dos conceitos jurídicos indeterminados, cláusulas gerais, sem falar na normatividade dos princípios jurídicos, deixando ao aplicador da norma significativa margem de discricionariedade na definição dos contornos normativos⁶³⁷, falando-se já hoje em protagonismo da Administração Pública

[...] na determinação do sentido interpretativo, densificador e aplicativo da normatividade que tradicionalmente a limitaria – o mito de uma função administrativa integralmente subordinada ao poder legislativo encontra-se desmistificado⁶³⁸.

⁶³² OTERO, Paulo M. C. da Cunha. **Legalidade e administração pública**: o sentido da vinculação administrativa à juridicidade. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2003. p. 147.

⁶³³ Adotamos a expressão com as ressalvas apontadas por Manoel Gonçalves Ferreira Filho: “[...] [a] Europa, ou mais restritivamente a Alemanha, não é o mundo. Quem estudou em Yale, ou no Brasil, sabe muito bem que essa força normativa estava reconhecida desde as primeiras Constituições”, mais à frente, “Faltava na maior parte da Europa, não nos Estados Unidos, nem no Brasil, o meio jurídico de efetivação dessa força normativa – o controle de constitucionalidade [...]” (FERREIRA FILHO, Manuel Gonçalves. **Aspectos do Direito Constitucional Contemporâneo**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 372).

⁶³⁴ OTERO, Paulo M. C. da Cunha. **Legalidade e administração pública**: o sentido da vinculação administrativa à juridicidade. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2003. p. 155.

⁶³⁵ BARROSO, Luís Roberto. A constitucionalização do direito e suas repercussões no âmbito administrativo. In: ARAGÃO, Alexandre Santos de; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo (coord.). **Direito administrativo e seus novos paradigmas**. Belo Horizonte: Fórum, 2012. P. 31-63.

⁶³⁶ OTERO, Paulo M. C. da Cunha. **Legalidade e administração pública**: o sentido da vinculação administrativa à juridicidade. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2003. p. 156-8.

⁶³⁷ No âmbito da Teoria Geral do Direito propagada no Brasil parece prevalecer o consenso sobre a alegada diferença entre texto e norma, com o recurso inclusive à Semiótica ou Teoria Geral do Signos para a compreensão dos problemas relativos à linguagem jurídica em seu aspecto sintático, semântico e pragmática. Conferir GRAU, Eros Roberto. **Por que tenho medo dos juízes**: a interpretação/aplicação do direito e os princípios. 7ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 31-67; ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 10ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. p. 64-120; CARVALHO, Paulo de Barros. Algo sobre o constructivismo lógico-semântico. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Constructivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 7; CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: linguagem e método. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 155-208; CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito**: o constructivismo lógico-semântico. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2014. p. 163-180. Lourival Vilanova já dizia que, fenomenologicamente, *norma* é a *significação* do enunciado proposicional (VILANOVA, Lourival. Universo das formas lógicas e o direito. **Escritos jurídicos e filosóficos**. São Paulo: Axis Mundi: Ibet, 2003. v. 2. p. 20). Em outro estudo, dedicado à análise da diferença entre proposição jurídica e norma jurídica segundo Kelsen, afirma: “[e]m termos fenomenológicos: o ato de apreensão das significações normativas tem como ato fundante, básico, a apreensão perceptual dos suportes físicos (palavras, gesto, sinal)” (VILANOVA, Lourival. Níveis de linguagem em Kelsen. **Escritos jurídicos e filosóficos**. São Paulo: Axis Mundi: Ibet, 2003. v. 2. p. 238). Sobre a distinção entre texto e norma, adverte Abboud “[...] isso não implica dizer que aquele que interpreta tais enunciados está livre para atribuir sentidos arbitrários aos enunciados normativos, mas que há uma cadeia de significados históricos que deve condicionar sua interpretação, de modo que não há qualquer relativismo ou decisionismo em nossa formulação ou no paradigma filosófico que sustenta nossa investigação.” (ABBOUD, Georges. **Processo constitucional brasileiro**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016. p. 72).

⁶³⁸ OTERO, Paulo M. C. da Cunha. **Manual de direito administrativo**. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2014. v. I. p. 173. p. 128.

iv) necessidade, cada vez maior, de conhecimentos técnico-científicos detidos pela própria Administração Pública, chamada de “Administração especializada”, e não pelo Poder Legislativo, para tomar as decisões, ao ponto de se falar em “poder técnico-científico”, de modo a exigir regulação procedimental para o seu exercício.⁶³⁹

Tudo isso tem levado dia após dia ao incremento do poder regulamentar da Administração Pública, a Tributária inclusive, ou, para dizermos de maneira diversa, tem caracterizado um “novo cenário da legalidade administrativa”⁶⁴⁰; já há muito chegada a hora, portanto, de a Dogmática Jurídica abandonar anacrônicos preconceitos e receber os dados fornecidos pela realidade tal como ela se mostra, especialmente para erigir modelos hermenêuticos que assegurem os direitos dos particulares diante das diversas formas de atuação do poder administrativo.

Assim, da mesma maneira que a decisão proferida em resposta à impugnação ao lançamento ou ao auto de infração é ainda exercício do poder administrativo (autotutela declarativa ou poder de decisão unilateral), também a emanção de regulamentos se dá dentro dos contornos do desempenho das atribuições inerentes à Administração Pública (poder regulamentar), servindo mais para confundir do que esclarecer o recurso aos conceitos de função jurisdicional e legislativa para explicar o fenômeno, máxime quando desconectados do leito da experiência jurídica.

Isso implica dizer que qualquer definição que se atribua ao processo tributário administrativo deve abranger, via de regra, as formas de processamento da Administração Pública Tributária, desde os procedimentos preparatórios do ato administrativo, entre os quais, na esfera tributária, tem destaque o procedimento preparatório do lançamento ou auto de infração, passando pelos procedimentos contenciosos ou de revisão desses últimos, para alcançar ainda os procedimentos de edição de regulamentos tributários ou mesmo os que desemboquem em verdadeiros negócios jurídicos tributários, os quais, porém, não serão objeto de apreciação no prestente trabalho, dado os limites impostos pelo corte epistemológico.

Sucede daí uma mudança na maneira de perspectivar não só as formas de atuação administrativa mas também o próprio fenômeno processual no âmbito da Administração Pública Tributária, a começar pelo reconhecimento de um verdadeiro direito fundamental à participação procedimental, bem como pela revisão do entendimento doutrinal que apela para distinção entre procedimento e processo, com fundamento no conceito de “lide”.

⁶³⁹ OTERO, Paulo M. C. da Cunha. **Manual de direito administrativo**. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2014. v. I. p. 173. p. 456-1.

⁶⁴⁰ OTERO, Paulo M. C. da Cunha. **Legalidade e administração pública**: o sentido da vinculação administrativa à juridicidade. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2003. p. 147.

Vejamos os desdobramentos dessa maneira de perspectivar o fenômeno processual na Administração Tributária.

4.3 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA PROCEDIMENTAL

Não é sequer recente o reconhecimento doutrinário da natureza procedimental da atividade administrativa tributária, como verificamos em Alberto Xavier, em tese de doutoramento defendida junto à Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, que por sinal publicada em versão comercial no Brasil há várias décadas. Com efeito, em *Conceito e natureza do lançamento tributário*, o tributarista português, radicado depois no Brasil, asseverava que a atividade tributária tem nítida natureza processual ou de processo⁶⁴¹, que a dogmática teve dificuldade de reconhecer em virtude de “errôneos preconceitos doutrinários”⁶⁴².

Abstraída aqui a discussão quanto à denominação empregada (processo gracioso) pelo indigitado autor para denominar o procedimento administrativo⁶⁴³, de resto superada pela utilização de *procedimento administrativo*, notamos que, mesmo depois de décadas do reconhecimento dessa natureza processual da atividade tributária, a dogmática jurídica tem dado pouca ou nenhuma atenção ao fenômeno em sua integralidade, não sendo raro encontrar o emprego inclusive de expressões como “meros procedimentos”⁶⁴⁴, adjetivando de “simples” os procedimentos que preparam os atos tributários, de maneira a denotar a sua pouca valia, quando não manifesta insignificância, mormente diante daquele que é considerado o *verdadeiro* processo tributário administrativo, ou seja, aquele instaurado pela resistência do sujeito passivo à pretensão do Fisco e único mercedor das atenções e dos estudos empreendidos pela ciência do direito tributário.

Entendemos que essa doutrina, porque continua apegada a certos conceitos, já vistos com necessário distanciamento crítico até mesmo no campo do direito em que surgiram, como se dá com o de “lide” ou “litígio”⁶⁴⁵, que, se serve para explicar parcela da realidade

⁶⁴¹ XAVIER, Alberto. **Conceito e natureza de lançamento tributário**. São Paulo: Juriscredi, 1972. p. 142.

⁶⁴² XAVIER, Alberto. **Conceito e natureza de lançamento tributário**. São Paulo: Juriscredi, 1972. p. 142.

⁶⁴³ Em outra obra voltada ao direito brasileiro, mas em sentido semelhante, escreveu “[é] que desde sempre se reconheceu a existência de um procedimento tributário. Mas por errôneos preconceitos doutrinários contrapôs-se esta noção à de *processo judicial tributário*, que designaria apenas o que decorre perante autoridades jurisdicionais e ainda à de *processo administrativo tributário*, de natureza materialmente administrativa, através do qual a Administração, sendo caso disso, reaprecia, sob impugnação do contribuinte, um lançamento já praticado, através de um procedimento regido pelo princípio do contraditório (e daí a alusão a um processo ‘contencioso’)” (XAVIER, Alberto. **Do lançamento no direito tributário brasileiro**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1977. p. 104-5).

⁶⁴⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 7. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2014. p. 10.

⁶⁴⁵ O método da lide recebe observações críticas de Cândido Rangel de Dinamarco, que, além de aclarar que esse conceito floresceu tendo em vista as situações jurídicas disponíveis de direito privado, donde o seu caráter privatista, ressalta também que recebeu maior aceitação no Brasil do que onde surgiu, na Itália (DINAMARCO, Cândido Rangel. **A instrumentalidade do processo**. 11. ed. rev. e atual. São Paulo:

procedimental da administração pública tributária – o processo tributário administrativo de impugnação do lançamento ou do auto de infração, estruturado em contraditório –, já não se ajusta a todo o fenômeno da Administração Pública procedimental.

Nesse sentido, um conceito que vem despontando no horizonte jurídico, embora seja possível encontrar sua consagração normativa, mesmo implícita, na própria Constituição de 1988, é o do “*devido procedimento legal*” (ou “*princípio do procedimento equitativo*”)⁶⁴⁶; e com ele, um de seus consectários de natureza subjetiva: o “*direito fundamental à participação procedimental na Administração Pública*”, a tributária inclusive. Parece-nos que esse paradigma explicativo, por ser mais abrangente e por abarcar as várias espécies de procedimentos desenvolvidos no âmbito da atividade tributária, substitui com vantagens o de “lide”, empregado pelo consenso doutrinal ao qual já fizemos referência.

Adentremos um pouco mais nesse aspecto de magna relevância para revisão das categorias jurídicas do processo tributário administrativo, começando pela investigação do significado jurídico da participação procedimental.

4.3.1 Significado jurídico da participação procedimental

4.3.1.1 Questão preliminar de ordem terminológica

A palavra “participação”, como ocorre comumente nos vocábulos utilizados para designar as realidades culturais, está entre aquelas que possui multiplicidade de significados, exigindo desde logo uma precisão da linguagem para possibilitar a compreensão do discurso.⁶⁴⁷

Genericamente, “participação” traz a lume a ideia de intervenção num processo de decisão⁶⁴⁸; já num sentido mais estrito “significa não só intervir num processo de decisão, mas também fazê-lo na qualidade específica de quem introduz ou incorpora novos interesses no

Malheiros Editores LTDA., 2003. p. 55-6). Demonstrando como o esquema conceitual da “lide” é insuficiente para explicar em sua integralidade a função jurisdicional, especialmente a desenvolvida no âmbito das ações constitutivas, das ações diretas de controle de constitucionalidade, bem como das ações coletivas conferir OLIVEIRA, Swarai Cervone de. **Jurisdição sem lide e discricionariedade judicial**. São Paulo: Atlas, 2013. p. 56-87.

⁶⁴⁶ Sobre o princípio do procedimento equitativo e sua fundamentação num Estado de Direito material, inclusive com levantamento histórico de suas origens no direito português, que remonta ao século XIV, cfr. OTERO, Paulo M. C. da Cunha. **Direito do procedimento administrativo**. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2016. p. 73-82.

⁶⁴⁷ Acentuando a equivocidade do vocábulo “participação”, cf. MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Direito da participação política: legislativa, administrativa, judicial (fundamentos e técnicas constitucionais da legitimidade)**. Rio de Janeiro: Renovar, 1992. p. 17-8.

⁶⁴⁸ DUARTE, David. **Procedimentalização, participação e fundamentação: para uma concretização do princípio da imparcialidade administrativa como parâmetro decisório**. Coimbra: Livraria Almedina, 1996. p. 110.

âmbito da estrutura decisória estabelecida”⁶⁴⁹. Fiquemos com o sentido estrito apresentado, sobre o que passamos a fazer ulteriores esclarecimentos.

Com a consagração do “*Estado de Cultura*”, resultado do acréscimo de elementos sociais ao Estado tipicamente liberal, a exigência de técnicas participativas, com a possibilidade de os particulares influírem na decisão das estruturas estatais⁶⁵⁰, passou a significar uma complementação da democracia representativa, compensando o seu “défice de democraticidade”⁶⁵¹.

David Duarte distingue duas formas ou vetores de participação jurídico-pública: a participação política e a participação administrativa, e isso de acordo com a distinção material das funções estatais⁶⁵², de maneira que se pode falar em instrumentos de participação política, como são a iniciativa popular de lei, o referendo ou o plebiscito etc.⁶⁵³, bem como em mecanismos próprios da participação administrativa, sobre os quais, por ser o cerne do trabalho, falaremos algo mais a seguir.

4.3.1.2 Noção de participação administrativa

A participação administrativa, isto é, aquela que se desenvolve no âmbito da função administrativa⁶⁵⁴, ainda na esteira de David Duarte, pode ser de três diferentes tipos: interna,

⁶⁴⁹ DUARTE, David. **Procedimentalização, participação e fundamentação**: para uma concretização do princípio da imparcialidade administrativa como parâmetro decisório. Coimbra: Livraria Almedina, 1996. p. 110.

⁶⁵⁰ A propósito do tema, escreveu Miguel Reale “não basta, mais, a defesa da liberdade como participação cívica, tomando-se indispensável a plena atualização da liberdade como *participação concreta*”, e logo em seguida, respondendo a pergunta sobre o que seja o conceito de “participação” e qual a sua extensão, acrescenta “participar significa participar no plano político para a formação do poder, com efetiva contribuição na ordem decisória”, porém “significa também poder de acesso aos elementos formadoras da riqueza e de fixar os critérios eqüitativos, de sua distribuição”, de maneira que se coloca “na concepção democrática contemporânea uma vinculação mais vida, regida pela dialética de complementaridade, entre conceito de igualdade e conceito de liberdade, ambos vistos em correlação concreta” (REALE, Miguel. Da democracia liberal à democracia social (pressupostos ideológicos da Constituição). **Por uma constituição brasileira**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1985. p. 141-65). Num outro ensaio, acrescenta “[...] [s]em prejuízo das duas apontadas prerrogativas [o autor se refere ao status civitatis e status activae civitates de Jellinek], reconhece-se que é inerente a cada cidadão também o direito de participar, social e culturalmente, tanto no plano das decisões como no acesso às formas de melhor distribuir as riquezas” (REALE, Miguel. A liberdade como participação. **O homem e seus horizontes**. São Paulo: Convívio, 1979. p. 91-98). Já agora em outro texto o jusfilósofo paulista enumera as cinco diretrizes da Democracia Social, que não se confunde com a Social Democracia, entre elas “a consideração de cada indivíduo, não apenas como cidadão, ou titular de direitos políticos, mas também em sua *situação concreta*, capaz de assegurar-lhe *liberdade como poder de decidir e de participar*, tanto dos serviços do Estado como da fruição dos benefícios sociais resultantes do progresso científico e tecnológico” (REALE, Miguel. Democracia social e social democracia. **Liberdade e democracia**: em torno do Anteprojeto da Comissão Provisória de Estudos Constitucionais. São Paulo: Editora Saraiva, 1987. p. 3-13).

⁶⁵¹ Fala-se então em princípio participativo ou princípio da democracia participativa, o qual “sustenta a reformulação do agir público, incorporando, através dos mecanismos de participação, fórmulas de acção e de de aproximação à decisão superadoras da natureza impositiva e exclusivamente unilateral das decisões públicas” (DUARTE, David. **Procedimentalização, participação e fundamentação**: para uma concretização do princípio da imparcialidade administrativa como parâmetro decisório. Coimbra: Livraria Almedina, 1996. p. 112).

⁶⁵² As classificações variam de acordo com os critérios adotados. Moreira Neto, por exemplo, afirma que participação política é gênero do qual são espécies, à luz do critério funcional, a participação legislativa, administrativa e judicial (MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Direito da participação política**: legislativa, administrativa, judicial (fundamentos e técnicas constitucionais da legitimidade). Rio de Janeiro: Renovar, 1992. p. 75-6).

⁶⁵³ DUARTE, David. **Procedimentalização, participação e fundamentação**: para uma concretização do princípio da imparcialidade administrativa como parâmetro decisório. Coimbra: Livraria Almedina, 1996. p. 110.

⁶⁵⁴ Luísa Cristina Pinto e Netto refere o fenómeno da “procedimentalização da atividade administrativa”, o qual ela define do seguinte modo: “fenómeno paulatino, quer significar a submissão desta atividade a parâmetros normativos vinculantes que guiam o seu desenvolvimento,

interorgânica⁶⁵⁵ e externa, importando, para os fins do presente trabalho, essa última, porque ela é “o núcleo central do fenómeno participatório”⁶⁵⁶⁻⁶⁵⁷.

A participação externa se caracteriza pela “intervenção individual e de grupos sociais exteriores à organização administrativa na actividade e decisões da Administração”⁶⁵⁸, destacando o citado professor associado da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, duas técnicas principais: defesa procedimental e participação procedimental *stricto sensu*.⁶⁵⁹

É sobre a defesa procedimental que a doutrina do processo tributário administrativo mais tem dispensado atenção, concentrando os estudos basicamente sobre a impugnação do lançamento ou do auto de infração, e o recurso a decisões da impugnação, a ponto de afirmar que só há processo e as garantias a ele inerentes após a formalização da resistência à pretensão do fisco.

A defesa procedimental consiste na participação dos privados no procedimento do qual possa resultar uma intervenção estatal na sua esfera jurídica⁶⁶⁰. Ou seja, está voltada à defesa de direitos subjetivos e, com isso, à “tutela garantística do particular”⁶⁶¹; tem, por conseguinte, “uma dimensão funcional subjectiva”⁶⁶². David Duarte esclarece:

[...] na defesa procedimental, [...] o particular intervém na sua qualidade de portador de um interesse seu, individual, que pretende fazer valer no seio da condução que a Administração faz do procedimento.⁶⁶³

disciplinando a atuação dos diversos agentes e órgãos públicos e a intervenção dos particulares interessados. [...]” (NETTO, Luísa Cristina Pinto e. **Participação administrativa procedimental**: natureza jurídica, garantias, riscos e disciplina adequada. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 37).

⁶⁵⁵ Segundo David Duarte, a participação interna é a “que ocorre e se desenvolve no interior da organização administrativa, através da intervenção dos funcionários administrativos nos processos de formação das decisões internas ou na sua integração, para defesa dos seus interesses, na comissão de órgãos de gestão”; já a participação interorgânica é aquela que “implica a relação interactiva, ou o concurso no procedimento [...] de órgãos e pessoas colectivas públicas diferenciadas” (DUARTE, David. **Procedimentalização, participação e fundamentação**: para uma concretização do princípio da imparcialidade administrativa como parâmetro decisório. Coimbra: Livraria Almedina, 1996. p. 116). Luísa Cristina Pinto e Netto classifica as formas de participação de acordo com os tipos de decisões a que são dirigidos os procedimentos: “(a) decisões de situações individuais de cidadão; (b) resolução de questões organizacionais e funcionais da Administração, (c) emanção de normas gerais e abstratas no âmbito regulamentar” (NETTO, Luísa Cristina Pinto e. **Participação administrativa procedimental**: natureza jurídica, garantias, riscos e disciplina adequada. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 71).

⁶⁵⁶ DUARTE, David. **Procedimentalização, participação e fundamentação**: para uma concretização do princípio da imparcialidade administrativa como parâmetro decisório. Coimbra: Livraria Almedina, 1996. p. 116.

⁶⁵⁷ Moreira Neto arrola os seguintes institutos de participação administrativa: representação política, o plebiscito, referendo – institutos comuns à participação legislativa –, coleta de opinião, o debate público, audiência pública, o colegiado público, a cogestão de paraestatal, a assessoria externa, a delegação atípica, a provocação do inquérito civil, a denúncia aos tribunais ou conselhos de contas e a reclamação relativa à prestação de serviços públicos, sem qualquer alusão à defesa procedimental (MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Direito da participação política**: legislativa, administrativa, judicial (fundamentos e técnicas constitucionais da legitimidade). Rio de Janeiro: Renovar, 1992. p. 123).

⁶⁵⁸ DUARTE, David. **Procedimentalização, participação e fundamentação**: para uma concretização do princípio da imparcialidade administrativa como parâmetro decisório. Coimbra: Livraria Almedina, 1996. p. 116.

⁶⁵⁹ DUARTE, David. **Procedimentalização, participação e fundamentação**: para uma concretização do princípio da imparcialidade administrativa como parâmetro decisório. Coimbra: Livraria Almedina, 1996. p. 116.

⁶⁶⁰ Luísa Cristina Pinto e Netto refere, com apoio no direito comparado, a construção dogmática de um verdadeiro “princípio do devido procedimento equitativo”: “[...] A procedimentalização da atividade administrativa tem se feito acompanhar e tem se completado pela afirmação de um princípio de justiça procedimental, o princípio do devido procedimento equitativo, que permite dar sentido a esta progressiva conquista do terreno administrativo pelo procedimento; a procedimentalização da atividade administrativa firma-se como princípio do Direito Administrativo contemporâneo, ladeada pelo princípio do devido processo equitativo” (NETTO, Luísa Cristina Pinto e. **Participação administrativa procedimental**: natureza jurídica, garantias, riscos e disciplina adequada. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 44-51).

⁶⁶¹ DUARTE, David. **Procedimentalização, participação e fundamentação**: para uma concretização do princípio da imparcialidade administrativa como parâmetro decisório. Coimbra: Livraria Almedina, 1996. p. 135.

⁶⁶² DUARTE, David. **Procedimentalização, participação e fundamentação**: para uma concretização do princípio da imparcialidade administrativa como parâmetro decisório. Coimbra: Livraria Almedina, 1996. p. 135.

⁶⁶³ DUARTE, David. **Procedimentalização, participação e fundamentação**: para uma concretização do princípio da imparcialidade administrativa como parâmetro decisório. Coimbra: Livraria Almedina, 1996. p. 135.

Já a participação procedimental *stricto sensu* “compreende a participação titulada em interesses difusos e interesses colectivos”⁶⁶⁴, dirigida, não à defesa de direito subjetivo, mas antes voltada

à própria condução da actividade administrativa, no sentido de que a tal tarefa principal, objectiva, é a oferta de colaboração por parte dos particulares, que, defendendo um interesse meta-individual, ainda transportam, de certo modo, um resquício de interesse público.⁶⁶⁵

Com a incidência do elemento participativo na função administrativa, fala-se em “Administração cooperativa ou concertada”⁶⁶⁶, querendo significar com tal expressão que a atuação unilateral e autoritária da função administrativa é mitigada por uma atuação consensual, com destaque para dimensão colaborativa ou participada dos particulares: o princípio democrático não se exaure na democracia representativa, impondo-se a interferência dos particulares no processo de formação da vontade do poder estatal.⁶⁶⁷

Embora não tenhamos deixado exposto nos parágrafos anteriores, essa participação administrativa depende necessariamente da estruturação de um *iter* procedimental sem o que não será possível a intervenção dos privados. É por essa razão que Luísa Cristina Pinto e Netto afirma que a participação administrativa seria gênero; a participação procedimental, espécie.⁶⁶⁸

4.3.1.3 Procedimento administrativo

A dogmática brasileira ocupada com o processo tributário administrativo (e também do direito administrativo), tem distinguido o “procedimento” do “processo”, com fundamento do conceito de “lide” ou “litígio”, caracterizada, como já dissemos e repetimos em outras oportunidades, pela resistência do sujeito passivo à pretensão tributária do Fisco⁶⁶⁹. Há muito

⁶⁶⁴ DUARTE, David. **Procedimentalização, participação e fundamentação**: para uma concretização do princípio da imparcialidade administrativa como parâmetro decisório. Coimbra: Livraria Almedina, 1996. p. 135.

⁶⁶⁵ DUARTE, David. **Procedimentalização, participação e fundamentação**: para uma concretização do princípio da imparcialidade administrativa como parâmetro decisório. Coimbra: Livraria Almedina, 1996. p. 136.

⁶⁶⁶ NETTO, Luísa Cristina Pinto e. **Participação administrativa procedimental**: natureza jurídica, garantias, riscos e disciplina adequada. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 36.

⁶⁶⁷ NETTO, Luísa Cristina Pinto e. **Participação administrativa procedimental**: natureza jurídica, garantias, riscos e disciplina adequada. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 36-7.

⁶⁶⁸ NETTO, Luísa Cristina Pinto e. **Participação administrativa procedimental**: natureza jurídica, garantias, riscos e disciplina adequada. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 80.

⁶⁶⁹ Não estranhemos que a doutrina tenha se posicionado nesses termos, pois como já observava Alberto Xavier, as tentativas dogmáticas “de superar o conceito tradicional e restrito de processo”, ligado à lide e mais precisamente à solução jurisdicional de conflito de interesses, “têm tomado como ponto de partida e termo de comparação o processo judicial, amplamente estudado pela doutrina e minuciosamente regulado na lei, em ordem a apreender as notas fundamentais, comuns a outros fenômenos jurídicos”, ao que acrescenta, “[o] método parece-nos correto e seguro”, não, porém, “[o]s resultados obtidos” (XAVIER, Alberto P. **Do procedimento administrativo**. São Paulo: Bushatsky, 1976. p. 15). No mesmo sentido Paulo Otero ao afirmar que “[a] juridificação da normatividade procedimental administrativa tem a sua inspiração em fórmulas disciplinadoras do exercício da função jurisdicional pelos tribunais, numa clara aproximação metodológica entre administrar e julgar”, acrescentando logo depois “o direito regulador do procedimento administrativo é um sucedâneo, um irmão gêmeo, do direito processual (civil,

para dizermos sobre essa distinção e sobre o emprego do conceito de lide no procedimento administrativo, exigindo uma seção específica para seu enfrentamento. No entanto, é preciso formular uma ideia de procedimento administrativo, ao menos como hipótese de trabalho.

Nesse sentido, a dogmática jurídica portuguesa tem bastante a contribuir, pois lá, desde 1991⁶⁷⁰, existe um Código do Procedimento Administrativo, por determinação constitucional⁶⁷¹, voltado a disciplinar a atuação não contenciosa da Administração Pública e os direitos e deveres dos privados de participação, prévia inclusive, na tomada de decisões administrativas. Essa perspectiva de regular o procedimento no âmbito da Administração Pública em Portugal, contudo, é anterior à Constituição de 1976.⁶⁷²

Na verdade, a ideia de procedimentalização da manifestação da vontade, ou de existência de normas reguladoras desse itinerário, conforme observa Paulo Otero⁶⁷³ e antes dele Alberto Xavier⁶⁷⁴, é uma realidade não só do direito público, mas também do direito privado, embora em menor extensão (em face do valor liberdade vigente no contexto das relações entre os particulares). Isso se verifica, por exemplo, na regulação das decisões dos órgãos das sociedades, associações e fundações de direito privado ou no regramento da celebração de contratos, donde se falar até mesmo em procedimento negocial.⁶⁷⁵

É, porém, no campo do direito público, debaixo de um Estado de Direito, do princípio da juridicidade, que vincula a atuação dos órgãos investidos de função pública, que a ideia de

principalmente), sem prejuízo da diferenciação dogmática e metodológica entre a função administrativa e a função jurisdicional” (OTERO, Paulo M. C. da C. **Direito do procedimento administrativo**. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2016. v. 1. p. 24).

⁶⁷⁰ Diogo Freitas do Amaral anota em 1980, antes da edição do Código, portanto, que quase a totalidade de países europeus, os de leste inclusive, possuíam códigos que disciplinavam o procedimento administrativo (AMARAL, Diogo Freitas de. Apresentação do primeiro projecto de «Código do Processo Administrativo». **Estudos de direito público e matérias afins**. Coimbra: Livraria Almedina, 2004. p. 569-78.). A regulação do antigamente chamado “processo administrativo gracioso” é uma experiência mais antiga no mundo ocidental, como lembra o administrativista português: o Código espanhol de 1889, o código austríaco de 1925, lei federal norte-americana de 1946, o norueguês de 1958 e a lei espanhola de 1958 (AMARAL, Diogo Freitas de. Os antecedentes e a elaboração do Código do Procedimento Administrativo. **Estudos de direito público e matérias afins**. Coimbra: Livraria Almedina, 2004. p. 579-99).

⁶⁷¹ O artigo 267, n. 1, n. 2 e n. 5 consagra e impõe o princípio da participação administrativa nos seguintes termos, respectivamente: “A Administração Pública será estruturada de modo a evitar a burocratização, a aproximar os serviços das populações e a assegurar a participação dos interessados na sua gestão efectiva, designadamente por intermédio de associações públicas, organizações de moradores e outras formas de representação democrática”; “Para efeito do disposto no número anterior, a lei estabelecerá adequadas formas de descentralização e desconcentração administrativa, sem prejuízo da necessária eficácia e unidade de acção da Administração e dos poderes de direcção, superintendência e tutela dos órgãos competentes o processamento da actividade administrativa será objecto de lei especial, que assegurará [...] a participação dos cidadãos na formação das decisões ou deliberações que lhes disserem respeito”; e, finalmente, “O processamento da actividade administrativa será objeto de lei especial, que assegurará a reacionalização dos meios a utilizar pelos serviços e a participação dos cidadãos na formação das decisões ou deliberações que lhes disserem respeito.”. Disponível em <<http://www.parlamento.pt/Legislacao/Documents/constpt2005.pdf>>. Acesso em: 2 de agosto de 2018.

⁶⁷² Diogo Freitas do Amaral lembra que a «Lei de Meios de 1962» já havia prometido a elaboração de um código para regular o assunto (AMARAL, Diogo Freitas de. O novo Código do Procedimento Administrativo. **Estudos de direito público e matérias afins**. Coimbra: Livraria Almedina, 2004. p. 601-18).

⁶⁷³ Diz ele “A formação da vontade das pessoas coletivas (públicas e privadas) obedece sempre (em maior ou menos grau) a um procedimento, regulado por normas legais, regulamentares, estatutárias ou contratuais.” (OTERO, Paulo M. C. da C. **Direito do procedimento administrativo**. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2016. v. 1. p. 20-1.)

⁶⁷⁴ XAVIER, Alberto Pinheiro. **Do procedimento administrativo**. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1976. p. 23.

⁶⁷⁵ OTERO, Paulo M. C. da C. **Direito do procedimento administrativo**. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2016. v. 1. p. 20-1.

procedimento encontrou natural expansão⁶⁷⁶⁻⁶⁷⁷. “A regulação normativa do procedimento”, diz Paulo Otero, “ditada por uma exigência própria de um genuíno Estado de Direito material, excluindo as áreas de atuação administrativa subtraídas à juridicidade, radica também na importância do ato final”⁶⁷⁸, porquanto “a ordem jurídica não se poderia desinteressar do modo como decorre a gestão da decisão final”⁶⁷⁹.

Na seara da atividade tributária, já citamos o pensamento de Alberto Xavier, em tese de doutoramento vertida para edição comercial em 1972, na qual ressaltava as razões por que a aplicação da norma tributária impunha uma forma procedimental (ele empregava a expressão “processo”, que era comum à época):

[...] A multiplicidade das situações tributárias, que depende da extensão do tipo normativo, conduz a Administração financeira a tomar a iniciativa da sua verificação e descoberta em ordem a prevenir a evasão, bem como a impor especiais deveres de colaboração, quer aos eventuais contribuintes, quer a terceiros, no que toca ao conhecimento efectivo dos factos tributáveis. Por outro lado, o facto de o contribuinte ser afectado na sua esfera jurídica, que vê cerceada pela aplicação da lei de imposto, conduz ao reconhecimento de que a este deve ser concedida a faculdade de tutelar preventivamente os seus direitos patrimoniais, colaborando com o Fisco na descoberta da verdade relativa ao facto tributável que lhe respeita ou reagindo contra as providências quer reputa ilegítimas. Por outro lado ainda, o carácter altamente técnico de que se rodeiam as questões tributárias, as mais das vezes ligadas a fenómenos económicos de difícil apreensão, tornam indispensável a colaboração de terceiros, integrados ou não na Administração pública e aos quais compete pronunciar-se, de muito diversos modos, acerca das aludidas questões.⁶⁸⁰

E logo depois acrescenta que a atividade tributária possui natureza processual, pois se traduz “numa sucessão disciplinada de actos tendentes à manifestação de uma vontade funcional em que consiste o acto de aplicação concreta da lei”, sempre, por outro lado, sido reconhecida a existência de um processo tributário; porém, “por erróneos preconceitos doutrinários”, prossegue, “reservou-se esta noção apenas ao processo que decorre perante autoridades jurisdicionais, ou seja, ao processo tributário contencioso”, para concluir, além

⁶⁷⁶ Marcello Caetano lembra que durante muito tempo não se deu atenção devida ao processo administrativo, que ele chama procedimento ou processo gracioso, para distingui-lo do processo contencioso, que se desenvolve nos Tribunais (no caso de Portugal, nos Tribunais Administrativos): “No direito Administrativo clássico”, diz ele, “apenas se mencionava o processo contencioso a propósito das acções e recursos a que a contestação da legalidade dos actos administrativos ou pedido de reparação de ofensa de direitos dava lugar”; depois, porém, se verificou que “as leis ou as práticas administrativas não se contentavam em estabelecer formalidades, mas estabeleciam uma ordem lógica da sua sucessão no tempo, em cada caso, de modo a progredir-se na formação ou na execução do acto”, formalidades essas que surgiam “de necessidades bem definidas de acautelamento de interesses, públicos e privados, e de exigências fundamentadas de boa administração” (CAETANO, Marcello. **Princípios fundamentais do direito administrativo**. 3. reimp. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2010. p. 405).

⁶⁷⁷ “Ora, a cada um das funções do Estado”, escrevia Alberto Xavier, “corresponde um tipo de processo através do qual ela se desenvolve” (XAVIER, Alberto Pinheiro. **Do procedimento administrativo**. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1976. p. 26).

⁶⁷⁸ Diz ele “A formação da vontade das pessoas coletivas (públicas e privadas) obedece sempre (em maior ou menos grau) a um procedimento, regulado por normas legais, regulamentares, estatutárias ou contratuais.” (OTERO, Paulo M. C. da C. **Direito do procedimento administrativo**. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2016. v. 1. p. 24)

⁶⁷⁹ Diz ele “A formação da vontade das pessoas coletivas (públicas e privadas) obedece sempre (em maior ou menos grau) a um procedimento, regulado por normas legais, regulamentares, estatutárias ou contratuais.” (OTERO, Paulo M. C. da C. **Direito do procedimento administrativo**. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2016. v. 1. p. 24)

⁶⁸⁰ XAVIER, Alberto P. **Conceito e natureza do lançamento tributário**. São Paulo: Juriscredi, 1972. p. 140-1.

desse existe “um *processo gracioso*, de natureza materialmente administrativa, através do qual a Administração financeira, sendo caso disso, aplica a norma tributária ao caso concreto”⁶⁸¹.

Ainda a propósito do pensamento de Alberto Xavier, em obra mais recente, volta à temática da natureza procedimental da atividade tributária – via de regra, ela se reveste dessa natureza, o que o autor ressalta, pois o ato administrativo pode ser praticado sem o procedimento anterior –, acrescentando algo que nos parece fundamental: não existe um único modelo mas antes diversos tipos de procedimento tributário⁶⁸². No dizer daquele tributarista:

Tenha-se ainda presente que o Direito Tributário não conhece apenas um modelo de procedimento, antes existem diversos *tipos de procedimento*, consoante a natureza de atividade a que respeitam. Assim, ao lado do *procedimento administrativo de lançamento*, que visa preparar a prática do ato administrativo de lançamento, temos o *procedimento administrativo de aplicação de penalidades*, que visa praticar o ato administrativo de aplicação de norma penal tributária, o *procedimento de arrecadação e cobrança*, que visa não já à preparação da vontade da Administração fiscal, mas à execução dos direitos declarados e o *procedimento de fiscalização*, pelo qual se exerce a atividade de polícia fiscal, independentemente de casos individualizados.⁶⁸³

Continua logo depois arrolando outros exemplos de procedimentos tributários, que ele denomina “especiais”, como sejam o procedimento de consulta, de restituição, de compensação, de reconhecimento de benefícios fiscais, de parcelamento de débito, de procedimento de representação para fins penais, além de outros ⁶⁸⁴, demonstrando que o fenômeno procedimental, no contexto da atividade tributária, é bem mais amplo do que o procedimento contencioso instaurado pela reclamação do contribuinte, em cujos limites pretende a dogmática jurídica dominante restringir o processo tributário administrativo com supedâneo no conceito de “lide”, olvidando que o procedimento (que eles chamam de “meros” procedimentos) se destina – para além da realização do interesse público – também à tutela dos direitos subjetivos dos particulares.⁶⁸⁵

Pois bem: o Código do Procedimento Administrativo português atualmente em vigor (Decreto-Lei n° 4/2015, de 7 de Janeiro, editado de acordo com a autorização legislativa n° 42/2104 de 11 de julho) estabelece já no art. 1° a definição de procedimento administrativo nos seguintes termos: “Entende-se por procedimento administrativo a sucessão de atos e formalidades relativos à formação, manifestação e execução da vontade dos órgãos da

⁶⁸¹ XAVIER, Alberto. **Conceito e natureza do lançamento tributário**. São Paulo: Juriscredi, 1972. p. 141-2.

⁶⁸² XAVIER, Alberto. **Do lançamento**: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributária. 2. ed. totalmente reformulada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 117.

⁶⁸³ XAVIER, Alberto. **Do lançamento**: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributária. 2. ed. totalmente reformulada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 117.

⁶⁸⁴ XAVIER, Alberto. **Do lançamento**: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributária. 2. ed. totalmente reformulada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 117.

⁶⁸⁵ ALMEIDA, Mário Aroso de. **Teoria geral do direito administrativo**: o novo regime do Código do Procedimento Administrativo. 4. ed. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2017. p. 83.

Administração Pública”⁶⁸⁶. Essa definição de procedimento corresponde de certa maneira àquela proposta pela doutrina do direito administrativo⁶⁸⁷⁻⁶⁸⁸, a exemplo do que se verifica da obra de Diogo Freitas do Amaral, que presidiu a comissão encarregada de elaborar o anteprojeto⁶⁸⁹ que resultou no Código do Procedimento de 1991: procedimento administrativo, escreve ele, “é a *sequência juridicamente ordenada de atos e formalidades tendentes à preparação e exteriorização da prática de um ato da Administração ou à sua execução*”⁶⁹⁰.

Também não está distante dessa definição a proposta pela dogmática jurídica brasileira, como se nota em Carlos Ari Sundfeld, deixando claro que emprega as palavras processo e procedimento indistintamente: “*processo é o encadeamento necessário e ordenado de atos e fatos destinados à formação ou execução de atos jurídicos cujos fins são juridicamente regulados*”⁶⁹¹.

Sucedo, porém, que o procedimento administrativo não revela apenas um conjunto de atos, fatos ou formalidades voltados à aplicação do direito pela Administração Pública; é ou traduz, outrossim, “uma espécie de relação jurídica administrativa: a *relação jurídica procedimental*”, com ressalta Sérvulo Correia, a qual se desenvolve “com base na relação jurídica administrativa substantiva, cuja formação se prepara ao longo do procedimento”⁶⁹².

Nada impede que uma mesma realidade cultural seja vista sob ângulos distintos, aplicando-se o “princípio de complementaridade”⁶⁹³: ora pode ser vista sob o ângulo do

⁶⁸⁶ PORTUGAL. Ministério da Justiça. Decreto-Lei n. 4/2015 de 7 de janeiro. No uso da autorização legislativa concedida pela Lei n. 422014, de 11 de julho, aprova o novo Código do Procedimento Administrativo. Disponível em <https://dre.pt/home/-/dre/66041468/details/maximized?p_auth=a0a2asGQ>. Acesso: 2 ago. 2018.

⁶⁸⁷ Alberto Xavier por exemplo escreveu na década 1970 que processo, em sentido amplo, abrangendo o que hoje se chama procedimento, poderia ser definido, “como a *sucessão ordenada de formalidades tendentes à formação ou à execução de uma vontade funcional*”, e noutra passagem, define procedimento administrativo como “a *sucessão ordenada de formalidades tendentes à prática ou à execução de um ato administrativo uma autoridade ou órgão administrativo*” (XAVIER, Alberto Pinheiro. **Do procedimento administrativo**. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1976. p. 21 e p. 89). A definição proposta é restritiva, como se nota, não sendo dado compreender o procedimento no contexto da Administração Pública senão como preparatório ao ato administrativo, excluindo expressamente do conceito aquela sucessão de atos voltados à elaboração dos regulamentos. Note-se, porém, que a obra de Alberto Xavier é anterior ao Código do Procedimento Administrativo 1991 e mesmo da Constituição da República portuguesa de 1976.

⁶⁸⁸ NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 9. ed. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2016. p. 289; ROCHA, Joaquim Freitas da. **Lições de procedimento e processo tributário**. 6. ed. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2018. p. 99.

⁶⁸⁹ Foi designada uma Comissão de especialistas para revisar o Código do Procedimento Administrativo de 1991 para atualizá-lo em face das alterações ocorrida nos últimos 20 anos de sua vigência não só na própria natureza da atividade administrativa como também do direito europeu, conforme consta do preâmbulo do Decreto-Lei n.º 4/2015. Como tais modificações foram profundas, que o Governo entendeu que, a bem da verdade, não seria o caso de revisão, mas de feitura de num novo Código. Disponível em <https://dre.pt/home/-/dre/66041468/details/maximized?p_auth=a0a2asGQ>. Acesso: 2 de agosto 2018.

⁶⁹⁰ AMARAL, Diogo Freitas do. **Curso de direito administrativo**. 3. ed. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2016. v. II. p. 266. O autor esclarece que antes o procedimento administrativo era denominado processo administrativo gracioso, processo burocrático ou processo não contencioso, isso por questões históricas (solicitação ao Rei por parte dos súditos da *graça* ou favor de aquele conceder aos últimos direitos ou mercês). Porém, prossegue ele, num Estado de Direito democrático, não se mostra mais adequada essa maneira de denominar o relacionamento dos privados como a Administração Pública (AMARAL, Diogo Freitas do. **Última lição**. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2007. p. 23-4.)

⁶⁹¹ SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de direito público**. 5. ed. 5. t. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 94). Quanto à origem da expressão “processo gracioso”, também Alberto Xavier “[...] através dele, o órgão do Estado prestava um favor, uma ‘graça’ à solicitação do particular peticionante: havia aquilo que os juriconsultos medievais chamavam a *imploratio officii judicis*, a solicitação de uma medida ou providência, que não envolvia no entanto uma pretensão contra sujeito determinado” (XAVIER, Alberto Pinheiro. **Do procedimento administrativo**. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1976. p. 86)

⁶⁹² CORREIA, J. M. Sérvulo. Artigo 20º. In: QUADROS, Fausto de et al. **Comentários à revisão do Código do Procedimento Administrativo**. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2016. p. 51.

⁶⁹³ REALE, Miguel. **Experiência e cultura**. 2. ed. rev. Campinas: Bookseller, 2000. p. 188.

procedimento, ora sob o da relação jurídica *procedimental*, não sendo perspectivas contraditórias ou mesmo contrárias, senão antes complementares.⁶⁹⁴

Assim, não podemos relegar a análise desse aspecto subjetivo ou tutelar dos direitos apenas para o estudo das funções do procedimento administrativo, pois é um aspecto da própria, digamos assim, “ontologia” do instituto, repercutindo na sua definição, que não pode ser “asséptica” quanto aos valores consagrados no texto constitucional⁶⁹⁵, de acordo com o contexto cultural vigente, falando-se já “num direito à existência do justo procedimento e a que nele seja assegurada a participação e a defesa efetiva das posições subjetivas com relevância jusfundamental”⁶⁹⁶.

4.3.2 Direito fundamental à participação administrativa procedimental

Como a Constituição de 1988, na sua redação original⁶⁹⁷, não consagrou enunciado expresso sobre participação procedimental administrativa, a afirmação de um direito fundamental com esse conteúdo depende de uma construção dogmática, a partir de inferências normativas.

Ninguém questiona a consagração na ordem constitucional brasileira de um direito ao processo administrativo, conforme enuncia expressamente o art. 5º, inciso LV; nada obstante isso, a participação na Administração Pública, na tributária inclusive, não pode se limitar as situações envolvendo litígios ou lides, concepção de nítida inspiração nas teorias do processo jurisdicional civil, erigidas muito especialmente no final do século XIX e início do século XX, quando era instrumento para o deslinde de questões de natureza obrigacional e disponíveis⁶⁹⁸: a jurisdição era entendida como instrumento destinado a garantir as liberdades (negativas) do

⁶⁹⁴ Uma das ideias que podem ser recortadas da palavra “processo” é a de procedimento. Conferir DIDIER JUNIOR, Fredie. **Sobre a teoria geral do processo**, essa desconhecida. 2ª ed. Salvador: Edições JusPodivm, 2013. p. 63-6.

⁶⁹⁵ “[...] o Direito Constitucional é o sector da ciência jurídica mais ideologicamente comprometido”, de maneira que é “ilusória ... qualquer tentativa de fazer um estudo ‘puro’ do fenómeno constitucional, envolvendo uma espécie de ‘esterilização’ de quaisquer compreensões políticas”, já que “pelo Direito Constitucional passa a materialização jurídicas das opções políticas primárias da sociedade, o respectivo estudo científico nunca poderá ser dotado de neutralidade axiológica” (OTERO, Paulo M. C. da C. **Instituições políticas e constitucionais I**. Reimp. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2016. p. 16).

⁶⁹⁶ ALMEIDA, Mário Aroso de. **Teoria geral do direito administrativo: o novo regime do Código do Procedimento Administrativo**. 4. ed. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2017. p. 83.

⁶⁹⁷ A Emenda Constitucional nº 19, de 1998, incluiu no art. 37, o §3º, com o seguinte teor: “A lei disciplinará as formas de participação do usuário na administração pública direta e indireta, regulando especialmente: I – as reclamações relativas à prestação de serviços públicos em geral, asseguradas a manutenção de serviços de atendimento ao usuário e a avaliação periódica, externa e interna, da qualidade dos serviços; II – o acesso dos usuários a registros administrativos e a informações sobre atos de governo, observado o disposto no art. 5º, X e XXXIII; III – a disciplina da representação contra o exercício negligente ou abusivo de cargo, emprego ou função na administração pública”.

⁶⁹⁸ “Na Europa, o Direito do procedimento administrativo nasceu a partir do Direito processual e inspirado nele. Já seja na Espanha ou na Áustria, as primeiras leis de procedimento sucederam lógica e temporalmente à criação do controle contencioso administrativo” (ALFONSO, Luciano Parejo; CABALLERÍA, Marcos Vaquer. *Contribuciones del Derecho comparado a la comprensión y mejora del procedimiento administrativo*. In: _____; _____. (dir.). *Estudios sobre el procedimiento administrativo I: derecho comparado*. Valencia: Tirant Lo Blanch, 2018. p. 11).

indivíduo, fazendo atuar, uma vez violados, os direitos subjetivos privados, mediante aplicação da lei⁶⁹⁹. Esse modelo “adversarial” não foi pensando para explicar a complexidade atual do fenômeno administrativo e da própria realidade estatal e social, que sofreu profundas alterações de ordem técnica e informacional.⁷⁰⁰

A ideia de procedimento, de fato, se desenvolveu em torno da perspectiva da proteção jurídica, como assinala Schmidt-Assmann; porém, a racionalidade procedimental, o pensamento que está por trás da ideia de procedimento, vai além do âmbito individual, servindo “para integrar”, diz ele, “ao princípio democrático e à cláusula do Estado de Direito no marco de um modelo de comunicação”, de modo a abrir margem para um “intercâmbio ordenado de argumentos” e uma racionalidade fundada no discurso.⁷⁰¹

Precisamos lembrar, nesse sentido, que a Constituição de 1988 instituiu um Estado Constitucional (Estado Democrático de Direito, nos termos do art. 1º, caput)⁷⁰², fundando no princípio da cidadania (art. 1º, inciso II), no qual o povo figura como titular do poder (Art. 1º, parágrafo único)⁷⁰³, de maneira que reduzir a possibilidade de participação procedimental à existência de situações de litigância seria amesquinhar esse mesmo princípio estruturante do Estado Democrático de Direito: o Estado Constitucional acrescenta ao Estado liberal de direito a “*legitimação democrática do poder*”⁷⁰⁴.

Além disso, a própria Constituição prevê a cláusula de abertura material dos direitos fundamentais (art. 5º, §2º), de maneira que há direitos fundamentais não só fora do catálogo senão também do próprio texto formal da Constituição, dispositivo esse aplicado pelo Supremo Tribunal Federal, por sinal que na seara tributária: é, nomeadamente, a decisão proferida na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 939-7, Relator Ministro Sydney Sanches, que reconheceu o princípio da anterioridade tributária como direito fundamental, mesmo não listado do catálogo correspondente da Constituição.

⁶⁹⁹ MARINONI, Luiz Guilherme. **Teoria geral do processo**. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010. p. 33.

⁷⁰⁰ NETTO, Luísa Cristina Pinto e. **Participação administrativa procedimental**: natureza jurídica, garantias, riscos e disciplina adequada. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 72

⁷⁰¹ SCHMIDT-ASSMANN, Eberhard. *La teoría general del derecho administrativo como sistema: objeto y fundamentos de la construcción sistemática*. Trad. Javier Barnés Vázquez et al. Madrid: Marcial Pons, Edicionais Jurídicas y Sociasles, S.A., 2003. p. 53-4.

⁷⁰² Com base em cláusula semelhante da Constituição portuguesa de 1976 (com a redação dada pela revisão de 1982, art. 2º), Paulo Otero menciona a existência de uma verdadeira “cidadania administrativa”, a qual “confere ao ser humano o estatuto de participante político ativo e legitimador da organização e da atividade administrativas”, de maneira a permitir “construir, segundo as coordenadas de uma democracia participativa, um modelo de Administração Pública baseada numa postura de diálogo e cooperação decisória”. Essa cidadania administrativa impõe uma “democracia administrativa”, que se manifesta, entre outras formas, no reconhecimento de “um amplo direito de participação a todos os interessados, seja exercido em termos individuais ou coletivos” (OTERO, Paulo M. C. da C. **Manual de direito administrativo**: I volume. Reimp. da ed. 2013. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2014. p. 323-7).

⁷⁰³ Schmidt-Assmann recorda que as decisões constitucionais fundamentais, por serem normas de natureza estrutural, definem “os processos de tomada de decisões dos poderes públicos e oferecem padrões ou modelos de atuação administrativa”, bem assim normas que estabelecem fins ou objetivos – diga-se, como são os princípios fundamentais da República Federativa do Brasil consagrados no art. 1º – “condicionam também a ter das funções administrativas” (SCHMIDT-ASSMANN, Eberhard. *La teoría general del derecho administrativo como sistema: objeto y fundamentos de la construcción sistemática*. Trad. Javier Barnés Vázquez et al. Madrid: Marcial Pons, Edicionais Jurídicas y Sociasles, S.A., 2003. p. 51). Assim, a função administrativa não pode estar em dissintonia com o Estado Democrático de Direito.

⁷⁰⁴ CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2003. p. 98.

A abertura material do rol dos direitos fundamentais, mencionado no parágrafo anterior, traz à luz a ideia de abertura da própria constituição, a qual possui, lembra Paulo Otero, ao menos cinco acepções: a abertura pode ser estrutural, normativa, política, interpretativa e implementadora⁷⁰⁵. Agora, com a atenção dirigida à abertura normativa, ela significa que “a normatividade constitucional não se esgota nos preceitos integrantes da Constituição instrumental, admitindo como constitucionais normas provenientes de diversas fontes”⁷⁰⁶. Há, pois, “*cláusulas de constitucionalização*”⁷⁰⁷, isto é, normas provenientes de outras fontes, que assumem – por determinação, nem sempre expressa, da Constituição – “o valor, a natureza e a força de normas constitucionais”⁷⁰⁸, sem falar na assim chamada “normatividade constitucional ‘não oficial’”⁷⁰⁹, que dá origem a ideia de “constituição transfigurada”⁷¹⁰, correspondendo à “prática ou a vivência efectiva”⁷¹¹ das normas constitucionais.

Especificamente no que se refere à abertura constitucional para outros direitos fundamentais, a dogmática jurídica constitucional admite que a fundamentalidade de tais direitos pode ser observada sob dois ângulos distintos: o formal e o material. Sobre o último dos aspectos mencionados, Ingo Sarlet afirma

[...] A fundamentalidade material, por sua vez, decorre da circunstância de serem os direitos fundamentais elemento constitutivo da Constituição material, contendo decisões fundamentais sobre a estrutura básica do Estado e da sociedade. Inobstante não necessariamente ligada à fundamentalidade formal, é por intermédio do direito constitucional positivo (art. 5º, §2º, da CF) que a noção da fundamentalidade material permite a abertura da Constituição a outros direitos fundamentais não constantes do seu texto e, portanto, apenas materialmente fundamentais, assim como a direitos fundamentais situados fora do catálogo, mas integrantes da Constituição formal, [...].⁷¹²

Claro está que essa maneira de colocar a questão conduz ao problema não menos importante de estabelecer critérios para identificar quais são os direitos reputados fundamentais sob a ótica material⁷¹³. O já citado Ingo Sarlet propõe então o “*critério da equiparação*”, tanto

⁷⁰⁵ OTERO, Paulo M. C. da C. **Direito constitucional português**: identidade constitucional. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2010. p. 167.

⁷⁰⁶ OTERO, Paulo M. C. da C. **Direito constitucional português**: identidade constitucional. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2010. p. 173.

⁷⁰⁷ OTERO, Paulo M. C. da C. **Direito constitucional português**: identidade constitucional. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2010. p. 178.

⁷⁰⁸ OTERO, Paulo M. C. da C. **Direito constitucional português**: identidade constitucional. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2010. p. 179.

⁷⁰⁹ Segundo Paulo Otero “[...] o Direito Constitucional é algo mais do que aquilo que resulta da Constituição escrita”, demonstrando sua tese com o princípio socialista consagrado no texto original da Constituição portuguesa de 1976: “[...] não existe”, escreve, “uma única decisão política, legislativa ou administrativa, após a entrada em vigor da Constituição, que tenha dado implementação às ideias de ‘transição para o socialismo’, ‘desenvolvimento do processo revolucionário’ ou ‘desenvolvimento das relações de produção socialistas’; tal como não existe uma única decisão judicial que tenha considerado inconstitucional uma lei ou qualquer acto jurídico por violação ao princípio socialista.” (OTERO, Paulo M. C. da C. **Legalidade e administração pública**: o sentido da vinculação administrativa à juridicidade. Coimbra: Livraria Almedina, 2003. p. 424 e p. 426-7).

⁷¹⁰ OTERO, Paulo M. C. da C. **Direito constitucional português**: identidade constitucional. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2010. p. 207.

⁷¹¹ OTERO, Paulo M. C. da C. **Direito constitucional português**: identidade constitucional. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2010. p. 207.

⁷¹² SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 12. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015. p. 75-6.

⁷¹³ Jorge Miranda esclarece que a distinção entre direitos fundamentais formais e materiais remonta a IX emenda à Constituição dos EUA. Nas suas palavras “Debruçando-se sobre o texto norte-americano, escreve KELSEN que ele consagra a doutrina dos direitos naturais: os autores da Constituição terão querido afirmar a existência de direitos não expressos na Constituição, nem na ordem positiva. E, a seguir, explica, no seu jeito de raciocinar característico, que o que isso traduz é que os órgãos de execução do Direito, especialmente os tribunais, podem estipular outros direitos, afinal indiretamente conferidos pela Constituição” (MIRANDA, Jorge M. M. L. de. **Direitos fundamentais**. 2. ed. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2017. p. 14-5).

do conteúdo quanto da importância, aos direitos fundamentais expressamente consagrados no rol formal: trata-se do “princípio da equivalência em conteúdo e importância”⁷¹⁴.

Sem afrontar aqui em detalhes os sortilégios classificatórios empregados pela doutrina, nomeadamente para levar a efeito a diferenciação entre direitos fundamentais implícitos e os decorrentes do regime e dos princípios adotados pela ordem constitucional, Ingo Sarlet defende que, no caso dos direitos implícitos, não há propriamente a criação de um novo direito pelo Poder Judiciário⁷¹⁵, *mas apenas a inclusão no âmbito de abrangência de um direito fundamental já existente de uma determinada posição jurídica*. Diz ele

[...] a hipótese de se incluir certa posição no campo de abrangência de determinada norma de direito fundamental não equivale à criação propriamente dita de um novo direito, mas, sim, à definição (ou redefinição) do campo de incidência de um direito fundamental já consagrado na Constituição, ampliando o seu âmbito de proteção. Esta solução [...] se harmoniza com a sistemática adotada pela nossa Carta, além de não conflitar necessariamente com as limitações traçadas pelos princípios da separação de poderes e do Estado de Direito.⁷¹⁶

A essa luz, não haveria maiores dificuldades em se afirmar a previsão implícita de um direito fundamental à participação procedimental⁷¹⁷, que não se restringe à defesa procedimental, mas abrange à participação procedimental *stricto sensu*, estando esse último aspecto incluído no campo de incidência do art. 5º, inciso LV, da Constituição, de tal maneira a ampliar o âmbito de proteção do direito ao processo administrativo, que melhor seria chamar

⁷¹⁴ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 12. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015. p. 92 e p. 144-5.

⁷¹⁵ Essa discussão leva a uma outra não menos complexa sobre o papel da função jurisdicional na criação de direitos, isso tendo em vista à divisão funcional dos poderes do Estado, segundo o que só ao poder legislativo caberia inovar criadoramente a ordem jurídica. Primeiramente, não é só o poder legislativo que cria direito, estando aí o poder social diuturnamente estabelecendo vínculos de caráter bilateral-atributivo reputados normativos mesmo antes da consagração – e às vezes tardia – pelo poder legislativo. Em segundo lugar, o Poder Judiciário, além de explicitar em concreto o conteúdo das normas abstratas ao aplicar o direito na decisão – sendo essa atividade inegavelmente criativa e inerente à função de explicitação do conteúdo das fontes do direito, desde que não transborde dos valores lógico-linguístico do texto dessas fontes –, a função jurisdicional exerce em caráter excepcional atividade inovadora da ordem jurídica, mormente em casos de lacuna ou omissão legal, de acordo com o que determina o Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942. É o que afirma, dentre outros, Miguel Reale, aliás defensor do pluralismo jurídico desde 1940, com a 1ª ed. de sua *Teoria do Direito e do Estado*. “Há, na história do Direito pátrio”, diz ele, “exemplos estupendos de modelos jurisdicionais que supriram as deficiências e até mesmo a prejudicialidade de modelos legais, a fim de assegurar a justiça *in concreto*”, lembrando em seguida “a decisão histórica do Tribunal de Justiça de São Paulo, que concebeu a existência de uma *sociedade de fato* constituída no âmbito do casamento, pelos estrangeiros que, graças ao esforço comum, haviam construído um patrimônio, o qual, de outra forma, seria destinado a desconhecidos parentes residentes na Itália, em detrimento do cônjuge, se fosse aplicado o antigo e infeliz preceito do Código Civil que, num país de imigração, mandava aplicar, na sucessão, a ‘lei pessoal’, ou seja, da nacionalidade do *de cuius*... Desse modo, em corajosa correção de um modelo legal infúquo, o poder jurisdicional soube realizar a justiça *in concreto*, preservando os legítimos interesses e direitos do cônjuge que contribuíra, com seu trabalho e dedicação, à formação dos bens do casal”. Reale recorda ainda o exemplo “de jurisdição criadora”, desta feita por atuação do Supremo Tribunal Federal, relativamente ao uso do *habeas corpus* como instrumento para tutela da posse incidente sobre direitos pessoais violados pelo Estado quando ainda não havia o mandado de segurança, de maneira que não é sequer recente a compreensão da função jurisdicional como criadora de direitos (REALE, Miguel. **Fontes e modelos do direito**: para um novo paradigma hermenêutico. São Paulo: Editora Saraiva, 1994. p. 67-8).

⁷¹⁶ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 12. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015. p. 145.

⁷¹⁷ “[...] A ausência total de previsão constitucional de um direito à participação não impede seu reconhecimento, sendo viável adscrevê-lo a uma ou mais normas, que podem, por exemplo, ser normas de outros direitos fundamentais, a dignidade da pessoa humana, normas de princípio da atividade administrativa, dependendo do ordenamento em questão. Diante de previsão apenas de base infra-constitucional, havendo cláusula de abertura constitucional a direitos material mas não formalmente constitucionais, é possível cogitar de um direito fundamental que se beneficia desta cláusula” (NETTO, Luísa Cristina Pinto e. **Participação administrativa procedimental**: natureza jurídica, garantias, riscos e disciplina adequada. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 87).

de procedimento administrativo⁷¹⁸ para não se confundir com o processo jurisdicional ou mesmo para levar à conclusão de que os dois são equivalentes⁷¹⁹: serve para deixar claro que o procedimento que se desenvolve no contexto da função administrativa não é prolongamento nem se identifica, ponto por ponto, com o processo jurisdicional.⁷²⁰

Sucedo daí que a revisão das categorias da dogmática jurídica ocupada com o processo tributário administrativo, à luz do princípio da participação na Administração Pública tributária e mesmo do reconhecimento de um direito fundamental à participação procedimental nas decisões estatais, passa pela necessária revisitação dos conceitos do processo e procedimento, para saber se a distinção que se afirma existente entre ambos ainda tem razão de ser. E mais do que isso: ter plena consciência das consequências de ordem prática que a defesa dessa distinção dogmática produz.

É o que verificaremos de seguida.

4.4 PARA ALÉM DA QUERELA TERMINOLÓGICA ENTRE PROCESSO E PROCEDIMENTO

Assentado que as normas que regulamentam o processo administrativo fiscal são espécies de normas funcionais de direito tributário, e que a Administração Pública Tributária exerce função administrativa, e não jurisdicional, mesmo quando decide na fase contenciosa do procedimento, resta-nos agora analisar a distinção consagrada pela dogmática jurídica entre procedimento e processo e as consequências, de ordem prática, que essa propalada distinção produz. Para tanto, precisamos começar por conhecer o âmbito semântico desses vocábulos, especialmente à vista de palavras que comportam variadas acepções.

A propósito, definir, conforme observa Atienza, “é uma operação mediante a qual se descreve, se especifica, se aclara ou se estabelece o significado de uma expressão linguística”⁷²¹. Segundo esse jurisfilósofo espanhol, é uma operação que se dá no âmbito da linguagem, relacionando palavras com palavras (e o conceito ou ideia que elas traduzem), e não

⁷¹⁸ NETTO, Luísa Cristina Pinto e. **Participação administrativa procedimental**: natureza jurídica, garantias, riscos e disciplina adequada. Prefácio de José Manuel Sérvulo Correia. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2009. p. 57.

⁷¹⁹ “É hoje pacífico o entendimento de que o procedimento administrativo não corresponde a uma das formas que pode assumir o processo, entendido como um conceito moldado a partir do modelo que fornece o processo judicial, mas antes consubstancia o modo específico pelo qual é levado a cabo o exercício da função administrativa (ALMEIDA, Mário Aroso de. **Teoria geral do direito administrativo**: o novo regime do Código do Procedimento Administrativo. 4. ed. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2017. p. 84-5).

⁷²⁰ ALMEIDA, Mário Aroso de. **Teoria geral do direito administrativo**: o novo regime do Código do Procedimento Administrativo. 4. ed. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2017. p. 84-5.

⁷²¹ ATIENZA, Manuel. **O sentido do direito**. Trad. De Manuel Poirier Braz. Lisboa: Escolar Editora, 2014. p. 54.

estas com a “realidade”, de maneira que não há uma essência por trás da linguagem que as palavras simplesmente desentranhem.⁷²²

É o que Souto Maior Borges denomina, no campo específico da Ciência do Direito, de “essencialismo jurídico-metodológico” que reputa a função dessa ciência “descrever a essência oculta pela formulação ostensiva das normas”⁷²³. “O essencialismo metodológico”, escreve Souto Maior Borges, “considera o sistema jurídico como um conjunto de aparências que escondem o mundo jurídico real – o das essências”⁷²⁴, que compete ao Dogmático do Direito desvelar.

Se os dados projetados pela experiência jurídica – os dados emanados das fontes do direito – refutarem a teoria doutrinal, tanto pior para o direito positivo, construindo a dogmática soluções *ad hoc* para salvar a doutrina, quando deveria buscar construir novas teorias explicativas mais abrangentes.⁷²⁵

⁷²² Preferimos adotar a posição culturalista de Miguel Reale, segundo quem a linguagem faz corpo com a experiência: “[...] a palavra”, diz o jusfilósofo, “faz corpo com as coisas, e as coisas são denominadas obedecendo a impulsos instintivos de memorizar e conservar o percebido, tornando-o possuído e comunicável”, em seguida, “A linguagem é, assim, o *solo comum das formas culturais*, não podendo haver uma linguagem eleita, convertida em *modelo* para as demais linguagens, devendo sempre haver uma homologia entre as estruturas verbais e as estruturas do real que se investiga”, advertindo para o risco da “perda da ‘referibilidade ôntica’ a que o exagero no apego à linguagem pode legar, “Muitos e relevantes já são os pontos positivos atingidos pela Lingüística nestas últimas décadas, mas um risco, a meu ver, parece rondar as pesquisas, reduzindo-a a um novo verbalismo escolástico; refiro-me à perda de ‘referibilidade ôntica’, ou seja, à ilusão do símbolo pelo símbolo, com olvido de suas raízes experienciais, da radical temporabilidade das formas significantes”, mais à frente, “Por mais que se queira e se deva estudar a linguagem em si mesma, em sua própria estrutura, sem reduzi-la a qualquer das ciências humanas, não se poderá olvidar, contudo, a sua *natureza teleológica*, e, por conseguinte, a sua vinculação a conteúdos de pensamento e à práxis, assim como a sua correlação com o real [...]” (REALE, Miguel. **Experiência e cultura**. 2ª ed. revista. Campinas: Bookseller, 2000. p. 240-3). Ademais, na mesma perspectiva, a “realidade” não é só aquilo que tomba sob a ação dos sentidos, isto é, não se reduz aos objetos naturais, mas também abrange os (objetos) ideais (da lógica e da matemática), os valores (significações humanas), além dos já citados objetos culturais, derivados estes últimos da integração dialética dos dois primeiros, tal como é exemplo a norma jurídica (integração de objeto lógico, juízo de dever ser, com um ou mais valores). Não se pode negar *realidade* a um silogismo ou a uma circunferência, por exemplo, embora não possuam existência no tempo e no espaço, pois são objetos de pensamento e sobre eles se formulam juízos. (REALE, Miguel. **Introdução à filosofia**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 151-82; _____, **Filosofia do direito**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 171-84). Numa outra obra, Reale acrescenta “[d]evemos corrigir o erro de pensar que ‘reais’ somente sejam as coisas (*res*) materiais e tangíveis. Como a Filosofia no-lo demonstra, ao elaborar a teoria dos objetos’, é tão real uma ‘circunferência’ (objeto de nosso cálculo) como o ‘estelionato’, que é um instituto do Direito Penal” (REALE, Miguel. **Lições preliminares de direito**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 189).

⁷²³ BORGES, J. S. M. **Obrigação tributária** (uma introdução metodológica). 3. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2015. p. 105-114.

⁷²⁴ BORGES, J. S. M. **Obrigação tributária** (uma introdução metodológica). 3. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2015. p. 121.

⁷²⁵ Souto Maior Borges analisa na obra referida o enunciado universal formulado pela doutrina sobre a patrimonialidade da obrigação jurídica, de modo que, não sendo patrimonial, obrigação não seria. Diante de uma obrigação acessória, como a tributária, a dogmática conclui então que de obrigação não se trata. Mas se os dados empíricos não corroboram o enunciado, i.e., se os dados da experiência jurídica refutam a teoria explicativa, não seria o caso, como se dá nas demais ciências, de propor uma nova teoria mais abrangente que abarque as obrigações sem caráter patrimonial? “Como, aqui e agora”, escreve Souto Maior, “há um cisne preto, pretende-se que não seria um cisne e sim outra ave, porque cisnes só existem brancos”, e logo em seguida, “[a]ssim sendo, a evidência da norma obrigacional não-patrimonial é reinterpretada tão só para salvar do falseamento essa teoria. Procura-se contornar a evidência da obrigação acessória, negando-se-lhe o atributo obrigacional pela introdução de uma definição – puramente *ad hoc* e equivocada – do dever jurídico como uma categoria, em qualquer hipótese, não-obrigacional, e da obrigação propriamente dita como uma categoria sempre patrimonial. Como a obrigação acessória não é patrimonial, seria a rigor um dever jurídico. Contornar por essa via a refutação não é, contudo, a posição científica metodologicamente adequada. Como o teste de corroboração pelo ordenamento jurídico do enunciado de que toda obrigação é patrimonial põe a nu uma resposta inconveniente para a teoria, porque negativa, ela procura tão somente ladear esse resultado adverso. Essa proposição doutrinária, como qualquer outra, não deveria procurar sistematicamente imunizar-se à crítica, contornando, de qualquer forma, o falseamento, mas ao contrário abrir-se em livre disponibilidade à refutação. Porque só assim ela poderia revelar-se – se fora o caso – um grau mais elevado de corroboração. Não esconder os pontos fracos, nem saná-los pela introdução de meras hipóteses explicativas *ad hoc*, mas expor-se à crítica, o mais abrangente possível, dos seus aspectos mais relevantes e até dos ainda incontroversos é, metodologicamente, a única postura compatível com as exigências do conhecimento científico objetivo. Não há, pois, como comprovar rigorosamente a asserção de que toda obrigação é patrimonial. E, se testada, será para logo infirmada pela existência de normas obrigacionais em sentido contrário (CTN, art. 113, *caput* e §2º)” (BORGES, J. S. M. **Obrigação tributária** (uma introdução metodológica). 3. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2015. p. 81-2).

Aderindo até certo ponto a essa maneira de colocar a questão, parecem caracterizar uma espécie de “essencialismo linguístico”⁷²⁶ as definições “reais”⁷²⁷ empregadas por parcela da dogmática jurídica brasileira ao afirmar que só existe “processo” se houver “litígio”, olvidando o caráter convencional da linguagem.

Essa corrente doutrinal formula um enunciado de caráter universal segundo qual *lide* e *processo* são termos coextensivos. E se houver algum processo sem a propalada natureza litigiosa, essa teoria, ladeando o dado refutador da construção doutrinária, afirma de pronto que isso será qualquer outra coisa que não processo – “meros” procedimentos, por exemplo.

Porém, essa definição encontra dificuldade de ser sustentada tendo em vista a Constituição, a qual refere a “processo”, por exemplo, quando trata de “processo legislativo”⁷²⁸, “processo eleitoral”⁷²⁹ ou “processo de licitação pública” (art. 37, inciso XXI), em que não se pode falar, ao menos não como característica essencial, em existência de “litígio” (conflito de interesses qualificado pela pretensão resistida, na definição carneluttiana).⁷³⁰⁻⁷³¹

⁷²⁶ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito**: técnica, decisão, dominação. 8ª ed. São Paulo: Altas, 2015. p. 13-7.

⁷²⁷ ATIENZA, Manuel. **O sentido do direito**. Trad. De Manuel Poirier Braz. Lisboa: Escolar Editora, 2014. p. 65.

⁷²⁸ Art. 27, §4º, quando trata sobre lei de iniciativa popular no âmbito do “processo legislativo estadual”; é, ademais, como se encontra intitulada a seção VIII, “Do processo legislativo); art. 59; art. 84, inciso III, ao versar a iniciativa privativa do Presidente da República para “iniciar o processo legislativo”; art. 166, § 7º, que manda aplicar às leis orçamentárias “as demais normas relativas ao processo legislativo”. Logo se nota que não é caso de uma menção isolada ao vocábulo “processo”.

⁷²⁹ O art. 16 da Constituição é expresso: “A lei que alterar o **processo eleitoral** entrará em vigor na data da sua publicação, não se aplicando à eleição que ocorra até um ano de sua vigência” (destacou-se). E nem se afirme que o dispositivo constitucional se refere ao processo *judicial* eleitoral (p. ex. o instaurado pela ação de impugnação do mandato eletivo), pois o Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário nº 633.703, já reconheceu que o “princípio da anterioridade eleitoral”, conteúdo material da fonte constitucional referida, abrange *todo o processo eleitoral*, incluída a chamada “fase pré-eleitoral”, que começa “com a própria filiação partidária e a fixação do domicílio eleitoral dos candidatos, assim como o registro dos partidos políticos no Tribunal Superior Eleitoral”. Do voto condutor do acórdão, da lavra do Min. Gilmar Mendes, se extrai que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal reconhece que o “(...) o **processo eleitoral consiste num complexo de atos que visa a receber e a transmitir a vontade do povo e que pode ser subdividido em três fases: a) a fase pré-processual, que vai desde a escolha e apresentação candidaturas até a realização da propaganda eleitoral; b) a fase eleitoral [propriamente] dita, que compreende o início, a realização e o encerramento da votação; c) a fase pós-eleitoral, que se inicia com a apuração e a contagem de votos e finaliza com a diplomação dos candidatos**”.

⁷³⁰ A Constituição se refere a “procedimento”, a título de exemplo, no art. 5º, XXIV (lei disporá sobre o procedimento de desapropriação); no art. 24, inciso XI (competência concorrente da União, Estados-membros e Distrito Federal para legislar sobre procedimentos em matéria processual); art. 41, §1º, III (perdimento do cargo público ocupado por servidor público estável “mediante procedimento de avaliação periódica de desempenho”, desde que “assegurada ampla defesa”); art. 55, inciso II (perdimento do mandato eletivo de deputado ou senador); art. 93, II, d (“procedimento”, a ser previsto no Estatuto da Magistratura, para recusa de promoção por antiguidade de magistrado, “assegurada ampla defesa”); art. 98, I (procedimentos dos juizados especiais das justiças estaduais e do Distrito Federal); art. 129, VI (função institucional do Ministério Público “expedir notificações nos procedimentos administrativos de sua competência”); art. 184, §3º (lei complementar estabelecerá “procedimento contraditório especial, de rito sumário, para o processo judicial de desapropriação”).

⁷³¹ Essa posição se verifica também, no âmbito do processo administrativo, na obra de José dos Santos Carvalho Filho, que chega a escrever “[a] vigente Constituição, referindo-se no art. 5º, LV, ao princípio da ampla defesa e do contraditório, determinou sua incidência apenas sobre os processos administrativos e judiciais que estejam envolvidas pessoas *litigantes*, o que, em outras palavras, indica que o postulado só tem aplicabilidade se houver conflitos de interesses a ser dirimido pelos aludidos processos”, e logo em seguida, “Registre-se que, exatamente por esse motivo, os processos de *mera apuração* ou *investigação*, tendo natureza meramente investigatória e, o que é mais relevante, sendo preparatórios de processos principais supervenientes, não comportam a incidência da ampla defesa e do contraditório, sendo estas garantias exigíveis apenas para os últimos” (CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Processo administrativo federal** – comentários à Lei nº 9.784, de 29.1.1999. 5ª ed. rev., ampl. e atual. até 31.3.2013. São Paulo: Atlas, 2013. p. 24). O administrativista insiste nesse aspecto no Manual, “(...) entre os processos não litigiosos se incluem o inquérito policial, o inquérito civil e a sindicância. Trata-se de processos que têm por objeto apenas uma *apuração*, sendo, pois, *inquisitórios*, e não *contraditórios*. Neles não incide o princípio da ampla defesa e do contraditório, estando ausente qualquer litígio formal. (...)”, e adiante, “[a]o contrário do que ocorre com a categoria anterior, os processos litigiosos contêm realmente um conflito de interesses entre o Estado e o administrado. Esse conflito é o mesmo que constitui objeto do processo judicial”, e mais, “[n]ão há a menor dúvida de que, em sua aparência e no procedimento, guardam semelhança com os processos judiciais, sendo, por isso, comumente denominados de *processos judicialiformes*, ou seja, processos que têm a forma de processos judiciais”, para em seguida acrescentar ser “comum esse tipo de processo nos conflitos de natureza tributária e previdenciária. O processo percorre diversas instâncias administrativas formadas de agentes e de órgãos administrativos, como os tribunais e conselhos administrativos, aos quais compete decidir sobre as controvérsias, e sua tramitação, normalmente regulada em lei, se aproxima em muitos pontos do procedimento judicial. Exemplo típico é o processo tributário, apreciado por agentes do órgão de fiscalização e, em grau de recurso, por conselho de contribuintes. O rito é parecido com o do processo judicial”, concluindo, “[é] fácil perceber que a presença do conflito de interesses vai exigir que nesse tipo de processo administrativo haja maior rigidez quanto à observância de alguns princípios, como o do contraditório, da ampla defesa, da produção probatória etc.” (CARVALHO

Ademais, em outros países de tradição romanística, como Portugal, a dogmática jurídica utiliza largamente a expressão “procedimento administrativo” para denotar a atuação procedimental da Administração Pública, abrangendo os consectários da ampla defesa e do contraditório, com direito de audiência ou de decisão fundamentada, sem ter a necessidade de chamar tal realidade jurídico-administrativa de “processo”, vocábulo este reservado *atualmente* para as discussões no âmbito dos tribunais (jurisdicionais) administrativos⁷³². Naquele País existe, desde há muito, um Código do Procedimento Administrativo⁷³³ sem que se negue ampla defesa ao administrado apenas porque não é denominado “processo”.⁷³⁴

Ainda no exemplo português, o Código do Procedimento Administrativo, que já tivemos oportunidade de mencionar, exigência da própria Constituição da República Portuguesa, regula os fatos, atos e formalidades que a Administração Pública deve cumprir no itinerário decisório⁷³⁵, assegurando a participação e o diálogo aos particulares, inclusive para exercício da função regulamentar do poder executivo, e não apenas para edição de atos administrativos que ameacem o patrimônio ou à liberdade, de maneira a concretizar o “Estado de Direito democrático” estatuído naquela lei fundamental.

Também em Portugal há ainda o Código de Procedimento e de Processo Tributário⁷³⁶, enunciando regras sobre “procedimento”, correspondente à fase pré-contenciosa ou

FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 31ª ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 1.028). Marcio Pestana não condiciona a existência de processo à existência de lide: “*Processo administrativo*”, diz ele, “é a denominação que se atribui a atos e fatos jurídicos que, devidamente articulados, dentro de um determinado domínio, numa relação de coordenação sucessiva entre si e em estrito cumprimento à lei, geram, ao final, ato administrativo expedido pela Administração Pública, que altera a ordem jurídica até então vigente, criando, modificando ou extinguindo direitos tanto da própria Administração Pública quanto dos administrados, estando ambos em posição de convergência ou divergência”, e mais à frente, “O *processo administrativo* (...) tanto se refere a relações hostis com a Administração pública quanto a amistosas. Nas hostis, observa-se que os interesses da Administração e dos administrados são opostos, gerando radicalização nas manifestações de cada um deles; nas amistosas, diferentemente, há um ambiente de cooperação *convergençial* com propósitos comuns de atingir-se um determinado resultado de interesse se ambos, seja para materializar a função administrativa (sob o prisma da Administração Pública), seja para assegurar o direito que o ordenamento jurídico assegura aos indivíduos (sob a ótica do administrado)”. (PESTANA, Marcio. **Direito administrativo brasileiro**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 280-1).

⁷³² Na Alemanha, Espanha, Itália e Portugal, conforme esclarece Sérulo Correia, a distinção terminológica entre procedimento e processo visa a distinguir os subsistemas jurídicos, de um lado, da atividade da Administração e, de outro, da atividade dos tribunais; em ambos, porém, “assumem papel de primeira plana princípios de participação dos interessados e imparcialidade do decisor”, embora a sua concretização varie “consoante se trate do exercício da função jurisdicional ou da função administrativa” (CORREIA, J. M. Sérulo. Os grandes traços do direito administrativo no século XXI. *AEC – Revista de Direito Administrativo e Constitucional*, Belo Horizonte, ano 16, n. 63, p. 54-66, jan./mar. 2016). Diz-se “atualmente”, porque antes se empregava, em Portugal, a expressão processo “gracioso”, para se referir ao hoje chamado procedimento administrativo, e processo “contencioso” para aludir ao processo jurisdicional, como se verifica, por exemplo, na obra de um Marcello Caetano ou de Alberto Xavier. “É certo”, diz este último, “que se desde sempre se reconheceu a existência de um processo tributário; mas, por errôneos preconceitos doutrinários reservou-se esta noção apenas ao processo que decorre perante autoridades jurisdicionais, ou seja, ao processo tributário contencioso”; além do processo tributário contencioso, acrescenta o tributarista, há “um *processo gracioso*, de natureza materialmente administrativa, através do qual a Administração financeira, sendo caso disso, aplica a norma tributária ao caso concreto” (XAVIER, Alberto Pinheiro. **Conceito e natureza do lançamento tributário**. São Paulo: Editora Juriscredi Ltda., 1972. p. 141-2).

⁷³³ O Código do Procedimento Administrativo português foi aprovado pelo Decreto-Lei nº 442/91, de 15 de novembro, com revisão pelo Decreto-Lei nº 6/96, de 31 de dezembro. Em 2015, foi editado novo Código do Procedimento, aprovado pelo Decreto-Lei n 4/2015.

⁷³⁴ Em livro de 1977, em muitos aspectos ainda atual, Marcello Caetano lembra que “As leis brasileiras continuam a consagrar a prática corrente de designar pela palavra *processo* os ritos de actuação dos órgãos não judiciais, e assim se encontra referência ao *processo legislativo* e ao *processo administrativo*, e, neste último ao processo disciplinar, ao processo de licitação, etc.”; lembra, logo em seguida, que “Em geral, designa-se pelo mesmo termo o processo judicial e o administrativo gracioso: *procedura* em Itália, *procédure* em França, *procedure* na Grã-Bretanha e nos Estados Unidos, *processo* em Portugal [...]”, de maneira que, adverte, “manteremos a terminologia clássica, distinguindo o processo em *contencioso* e *gracioso* e admitindo que uma e outra forma possam ser judiciais ou administrativas”. (CAETANO, Marcello. **Princípios fundamentais do direito administrativo**. 3ª reimp. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2010. p. 406).

⁷³⁵ PORTUGAL. Ministério da Justiça. Decreto-Lei n. 4/2015 de 7 de janeiro. No uso da autorização legislativa concedida pela Lei n. 422014, de 11 de julho, aprova o novo Código do Procedimento Administrativo. Disponível em <https://dre.pt/home/-/dre/66041468/details/maximized?p_auth=a0a2asGQ>. Acesso: 2 ago. 2018.

⁷³⁶ Aprovado pelo Decreto-Lei nº 433/99, de 26 de outubro.

administrativa, bem como sobre “processo”, que condiz com normas reguladoras da via judicial para questionamentos dos atos tributários⁷³⁷, em certa homologia com o Código do Procedimento Administrativo e o Código de Processo nos Tribunais Administrativos. A própria Lei Geral Tributária portuguesa define procedimento tributário como “toda sucessão de actos dirigida à declaração de direitos tributários”, alcançando desde os atos preparatórios ao lançamento ou atos de fiscalização até a impugnação (reclamações) ou recursos hierárquicos.⁷³⁸

Resta claro, pois, que a denominação empregada pela lei e pela dogmática jurídica portuguesas – “procedimento” e “processo”⁷³⁹ – não tem relação com a existência de “lide”⁷⁴⁰ ou situação de conflito, a partir do que incidiriam as garantias do contraditório e da ampla defesa, mas sim com a função exercida: se jurisdicional, emprega-se a expressão “processo”; se função administrativa, utiliza-se o vocábulo “procedimento”, não se negando, lado outro, a natureza processual do procedimento administrativo⁷⁴¹.

⁷³⁷ CABRITO NETO, Serena; TRINDADE, Carla Castelo. **Contencioso tributário: procedimento, princípios e garantias**. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2017. v. I. p. 36-42.

⁷³⁸ Artigo 54, n. 1, da LGT, instituída pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro. O CPPT, já referido, no art. 44, estatui que o procedimento tributária compreende “a) as ações preparatórias ou complementares da liquidação dos tributos, incluindo para-fiscais, ou de confirmação dos factos tributários declarados pelos sujeitos passivos ou outros obrigados tributários; b) a liquidação dos tributos, quando efetuada pela administração tributária; c) A revisão, oficiosa ou por iniciativa dos interessados, dos actos tributários; d) A emissão, rectificação, revogação, ratificação, reforma ou conversão de quaisquer outros actos administrativos em matéria tributária, incluindo sobre benefícios fiscais; e) as reclamações e os recursos hierárquicos; f) A avaliação directa ou indirecta dos rendimentos ou valores patrimoniais; f) A avaliação directa ou indirecta dos rendimentos ou valores patrimoniais; g) A cobrança das obrigações tributárias, nas parte que não tiver natureza judicial; h) A contestação de carácter técnica relacionada com a classificação pautal, a origem ou o valor das mercadorias objecto de uma declaração aduaneira, sem prejuízo da legislação especial aplicável; i) Todos os demais actos dirigidos à declaração dos direitos tributário”. Casalta Nabais, a propósito do dispositivo legal colacionado, afirma que o rol é apenas exemplificativo, que ele cataloga em três tipos distintos de procedimentos tributários, nomeadamente a) procedimento tributário dirigido à edição do ato tributário; b) procedimentos dirigidos à edição de outros atos que não o ato tributário (procedimentos prévios aos atos tributários ou liquidações, fiscalizações, inspeção tributária, levantamento administrativo do dever de sigilo bancário etc.); e c) procedimentos de natureza contenciosa. Quanto a este último tipo, o autor esclarece “Trata-se, assim, do que podemos designar por *procedimentos contenciosos* como são os que suportam a revisão dos actos tributários, a reclamação, o recurso hierárquico, a contestação pautal, etc.” (NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 9.ª ed. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2016. p. 29, p. 290-1).

⁷³⁹ Aliás, como lembra Marcello Caetano, os vocábulos processo e procedimento têm a mesma origem, o verbo latino *procedere*, o qual traduz a ideia de avançar, andar para frente (CAETANO, Marcello. **Princípios fundamentais do direito administrativo**. 3.ª reimpr. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2010. p. 406).

⁷⁴⁰ Joaquim Freitas da Rocha chega mesmo a afirmar que esse critério distintivo entre processo e procedimento como base no argumento de que no primeiro há litígio e no segundo não é “inoportuno” e “claudica estrondosamente”, porque “verifica-se a existência de procedimentos nos quais existe um fundo litigioso entre os sujeitos respetivos – como é o caso dos *procedimentos impugnatórios* (reclamações, recursos, etc.) – e, por outro lado, também existem processos, embora não em matéria tributária, onde a componente litigiosa não está presente – por exemplo, o ‘processo’ de divórcio por mútuo consentimento” (ROCHA, Joaquim Freitas da. **Lições de procedimento e processo tributário**. 6.ª ed. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2018. p. 103).

⁷⁴¹ Diogo Freitas do Amaral esclarece que antes o procedimento administrativo era denominado processo administrativo gracioso, processo burocrático ou processo não contencioso, isso por questões históricas (solicitação ao Rei por parte dos súditos da *graça* ou favor de o primeiro conceder aos últimos direitos ou mercês). Porém, num Estado de Direito democrático, prossegue o jurista português, é adequado o emprego da expressão procedimento administrativo, advertindo que não se nega, com isso, a natureza processual do procedimento. Mais à frente, define procedimento administrativo como um processo, ao lado dos processos legislativo e judicial; e, embora diferentes, “aproxima-os a circunstância de todos serem uma sequência juridicamente ordenada de atos e formalidades tendentes à formação e à manifestação de uma vontade funcional ou à respectiva execução” (AMARAL, Diogo Freitas do. **Curso de direito administrativo** – v. II. 3.ª ed. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2016. p. 265-6 e p. 273-4). Observe-se, porém, que essa posição não é unânime. Vasco Pereira da Silva, por exemplo, afirma que no reconhecimento do processo como gênero e o procedimento como espécie subjazem duas concepções fundamentais: (i) “a da teoria do positivismo jurídico, da escola de Viena, no que respeita à equiparação dos actos das funções administrativa e judicial, enquanto actos de aplicação do direito, e a contribuição da doutrina clássica alemã (OTTO MAYER), que constrói o acto administrativo tendo como modelo a sentença judicial”; dessa perspectiva resultando em que (ii) “o procedimento, enquanto sequência de actos destinada à produção de um acto com características “próximas” das da sentença, deveria ser o mais possível aproximado daqueloutro processo (o contencioso), que visava a produção de actos (também eles) de aplicação do direito, no quadro da função jurisdicional (que, tal como a administrativa, era uma função executiva)”, para depois concluir suceder daí “a afirmação da natureza “processual” da actividade administrativa, que outra coisa não é senão a assimilação do “processo administrativo gracioso” ao processo contencioso e o seu entendimento como alternativa a este último”. Depois Vasco Pereira da Silva defende a autonomia do procedimento em relação ao processo, não podendo ser transplantadas as categorias do processo contencioso para o procedimento administrativo, haja vista a diversidade de funções desempenhada por um e por outro. Diz ele “segundo creio, o procedimento vale por si mesmo – enquanto instrumento de correção e eficácia das decisões administrativas, assim como de garantia de protecção antecipada dos direitos dos particulares –, e não apenas em razão dos resultados a que possa chegar”, e mais, “no procedimento se estabelece um relação duradoura entre os particulares e as autoridades administrativas, cujo conteúdo é mais amplo do que a decisão final dele

Portanto, a “processualidade” não está condicionada à existência de litígio originado da relação jurídico-administrativa, mas a um instrumental que assegure aos interessados participarem das tomadas de decisão da Administração, influenciando-a efetivamente⁷⁴². Por isso, um estudioso do direito tributário processual português chega à conclusão de ser inaceitável se estreme procedimento de processo com base na eventualidade de participação dos particulares existente apenas no processo e ausente no procedimento, uma vez que o “*princípio da participação*”, esclarece, “perpassa todo o procedimento, nomeadamente tributário”⁷⁴³.

Ora, essa forma de diferenciar os fenômenos empregada em Portugal, entre procedimento e processo, o primeiro típico da função administrativa, o segundo, da jurisdicional, sem qualquer alusão ao litígio⁷⁴⁴, bem poderia ser utilizado no Brasil, se a experiência jurídica brasileira, a partir do texto das fontes do Direito, a Constituição principalmente, não tivesse consagrado, aqui e acolá, o uso indistinto das palavras processo e procedimento⁷⁴⁵, ressaltando a destrincha do texto constitucional em relação à disciplina da competência privativa para legislar sobre *direito processual* (privativa da União) e concorrente sobre *procedimentos em matéria processual* (concorrente da União, Estados-membros e Distrito Federal), que devem, como visto, ser entendidos direitos processual e procedimental que regulam a função *jurisdicional*, e não a função administrativa, pois isso implicaria em flagrante violação à Forma Federativa de Estado e, por conseguinte, à “identidade axiológica” da Constituição – essa distinção, como dissemos anteriormente, mas não nos custa insistir, só importa aos cultores do direito processual civil e penal.

resultante”, de modo que “um concepção actocêntrica do procedimento, apenas preocupada com a sua resolução final, se arrisque ‘a deixar de fora’ a compreensão dos vínculos estabelecidos entre os diversos sujeitos jurídicos no quadro da relação jurídica de procedimento (anteriores e posteriores às decisões que lhes põem termo), não explicando senão uma ínfima parte do relacionamento global do particular com a Administração” (SILVA, Vasco Manuel Pascoal Dias Pereira da. **Em busca do acto administrativo perdido**. Reimp. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2016. p. 362 e p. 371).

⁷⁴² O direito de participação no procedimento tributário e audição prévia abrange o contraditório, que é basicamente o direito de resposta e de reação do contribuinte/sujeito passivo; portanto, mais amplo do que este último, “não incluindo apenas esta dimensão reactiva mas também a possibilidade do contribuinte influenciar ou ajudar na tomada de decisão pela Administração, desde logo porque também é exercido antes da tomada de decisão” (CABRITO NETO, Serena; TRINDADE, Carla Castelo. **Contencioso tributário: procedimento, princípios e garantias**. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2017. v. I. p. 201.). Ainda no sistema português, o art. 60 da Lei Geral Tributária, ao dispor sobre o “princípio da participação”, assegura a participação do contribuinte na formação das decisões da Administração Tributária com vistas a evitar justamente situações de litígios previsíveis.

⁷⁴³ ROCHA, Joaquim Freitas da. **Lições de procedimento e processo tributário**. 6. ed. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2018. p. 103-4.

⁷⁴⁴ Analisando as grandes características do Direito Administrativo atual, Sérvulo Correia anota que o *procedimento administrativo* constitui hoje um instituto jurídico fulcral do direito administrativo, sendo “a forma do exercício da função administrativa”. Acrescenta, depois de fazer alusão ao art. 5º, LV, da CRFB/88, que parece reduzir o contraditório e à ampla defesa a situações de litigância ou de acusação, “as imensas virtualidades do procedimento administrativo não se confinam daquele modo, abarcando pelo contrário todos os casos em que a conformação de uma situação envolva a compaginação do interesse público com os interesses dos particulares” (CORREIA, J. M. Sérvulo. Os grandes traços do direito administrativo no século XXI. *AEC – Revista de Direito Administrativo e Constitucional*, Belo Horizonte, ano 16, n. 63, p. 54-66, jan./mar. 2016).

⁷⁴⁵ Luísa Netto defende o emprego, como se dá na Europa continental, Portugal inclusive, da expressão procedimento para distinguir do processo: a primeira expressão para referir à função administrativa; a segunda, à função jurisdicional (NETTO, Luísa Cristina Pinto e. **Participação administrativa procedimental**: natureza jurídica, garantias, riscos e disciplina adequada. Prefácio de José Manuel Sérvulo Correia. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2009. p. 57).

O que não se nos mostra uma asserção válida é afirmar que só há processo tributário administrativo e, conseqüentemente, devido processo legal (e os consectários o direito de participação, de ser ouvido, à decisão fundamentada etc.), se houver lide.⁷⁴⁶

Restringir o direito à participação e audiência apenas ao procedimento decisório de caráter “litigioso” da Administração Pública amesquinha o Estado Democrático de Direito⁷⁴⁷ prometido pela Constituição de 1988, fundado na cidadania (art. 1º, inciso II, da Constituição de 88)⁷⁴⁸.

Se o intento da distinção entre procedimento (ou “meros” procedimentos) e processo administrativo tributário era o de extremar os regimes jurídicos de um e de outro, a consequência dessa construção dogmática é claríssima: só há devido processo legal e seus corolários (direito à participação, a ser ouvido, vedação à prova ilícita, duração razoável etc.) se houver “processo”, o que é dizer, caracterizado a lide entre o Fisco e o sujeito passivo em torno da obrigação tributária.⁷⁴⁹

De maneira que indagamos se já não seria o caso de essa linguagem – de caracterizar o “processo” apenas se houver “lide” – ser abandonada, para se concluir, ao invés, que procedimento é aspecto do processo ou tem natureza processual⁷⁵⁰, em qualquer caso, sujeito *ao devido processo legal*.

⁷⁴⁶ Defendendo o alcance do devido processo legal maior do que parece à primeira vista, Agécia Petian ao afirmar sua incidência para além dos processos restritivos à liberdade e à propriedade, de modo a “abarcar também os processos ampliativos de direito, nos quais o objetivo final não é restringir a liberdade ou a propriedade, mas causar uma benesse ao interessado, ampliando-lhe a esfera de direitos da qual é titular” (PETIAN, Agécia. **Regime jurídico dos processos administrativos ampliativos e restritivos de direito**. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2011. p. 162).

⁷⁴⁷ Ricardo Lobo Torres adverte que é necessário superar os “velhos paradigmas da processualidade tributária” caracterizado pelo entendimento segundo o qual o processo tributário só teria início por ato do contribuinte em reação ao ato autoritário do Fisco. Diz ele que no contexto de uma “democracia deliberativa e no Estado Cooperativo, a processualidade fiscal, eminentemente dialógica, baseia-se na possibilidade de *audiência prévia do contribuinte*”, e logo em seguida, “Não basta que o cidadão tenha o direito de pleitear a anulação dos atos administrativos abusivos, senão que torna-se necessário que seja ouvido previamente à decisão administrativa que lhe é prejudicial”, apresentando as razões do seu entendimento, “Os interesses envolvidos, a significação econômica dos investimentos e a complexidade dos laudos e das perícias técnicas, além das repercussões sobre o mercado, [...] tudo leva à necessidade prévia de audiência do contribuinte” (TORRES, Ricardo Lobo. O direito a ampla defesa e a processualidade tributária. In: ROCHA, Sergio André (coord.). **Processo administrativo tributário** – estudos em homenagem ao professor Aurélio Pitanga Seixas Filho. São Paulo: Quartir Latin, 2007. p. 553-68).

⁷⁴⁸ A questão não poderá ser abordada aqui em toda sua extensão, pois extrapola os limites do presente trabalho. Deixamos anotado acima, porém, que a posição predominante na doutrina brasileira segundo o que o art. 5º, inciso LV, só assegura o direito de audiência dos interessados se houver situação de litigância viola frontalmente a democracia participativa determinada pela Constituição. Ora, é corolário básico da cidadania que os administrados sejam ouvidos, tenham direito de participar dos procedimentos que resultem decisões suscetíveis de atingi-los, ainda que apenas indiretamente, em outros aspectos que não seja o patrimônio ou a liberdade. Essa visão do processo pressupõe que o resultado é tão somente o ato administrativo, quando é cediço que Administração Pública também utiliza como modo de atuação regulamentos, fontes de normas gerais e abstratas. Ora bem, conforme a visão prevalecente na doutrina, na edição dos regulamentos, os interessados não poderão ser ouvidos, participar do procedimento de decisão, apresentado suas razões para influenciar a autoridade competente para decidir. Não concordamos com essa maneira de colocar a questão. O direito de participação procedimental não pode ficar restrito aos processos litigiosos que potencialmente alcance o patrimônio ou a liberdade. Assim no âmbito do direito tributário, por exemplo, deve ser assegurado aos interessados participarem dos processos ou procedimentos, como queiram, que resultem em edições de decretos que comporão a legislação tributária, tais como as que instituirão obrigações acessórias e definirão o modo de cumprimento de tais obrigações.

⁷⁴⁹ Defendendo um direito a ser ouvido no procedimento de fiscalização, embora afirme a distinção entre processo e procedimento, considerando o primeiro um procedimento litigioso, a dissertação de Fernando Augusto Martins Canhadas. Apesar do emprego de sortilégios retóricos para explicar que o direito a ser ouvido não se confunde com o contraditório, não ficou claro por que “processo” do inciso LV do art. 5º tem âmbito semântico diverso da palavra “processo” do inciso LIV, do mesmo artigo 5º, chegando à conclusão quando menos paradoxal de que o devido *processo* legal se aplica ao *procedimento* de fiscalização, mesmo que este não seja um... *processo* (CANHADAS, Fernando Augusto Martins. **O direito de ser ouvido no procedimento administrativo de fiscalização**. 2006. 178 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2006).

⁷⁵⁰ Como afirma Marinoni, “o processo necessita de um procedimento que seja, além de aquedado à tutela dos direitos, idôneo a expressar a observância dos direitos fundamentais processuais, especialmente daqueles que lhe dão a qualidade de instrumento legítimo ao exercício do poder estatal”, de tal maneira que “o processo é o procedimento que, adequado à tutela dos direitos, confere legitimidade democrática ao exercício do poder jurisdicional!”, e mais à frente, insiste nesse perspectiva, ao dizer “O processo é um procedimento, no sentido de instrumento,

Nesse sentido, SÉRVULO CORREIA, ao analisar a quizília terminológica no direito brasileiro, assevera: o que menos importa é a opção entre os vocábulos *processo* e *procedimento*, desde que o emprego de uma ou de outra expressão “não obste”, é o dizer do administrativista português, “à consciência da tripla razão de ser garantística, efficientista e efetivado da responsabilidade democrática (*accountability*) deste instituto jurídico”, nem tampouco sirva de obstáculo inafastável “ao reconhecimento de sua posição central no sistema do direito administrativo, ou seja, à necessidade de não confinar o seu emprego às situações de litígio ou nas quais possa ser deduzida uma acusação”⁷⁵¹.

Na doutrina brasileira, destacamos a posição de Luísa Pinto e Netto que, depois de esclarecer as razões por que entende mais adequado denominar de procedimento administrativo, e não processo, ressalta o seguinte:

[...] importa dizer que a utilização da expressão “processo” tem levado a uma compreensão incoerente e mutilada do fenômeno da procedimentalização da atividade administrativa, dando-se ênfase à feição “adversarial” e aproximando demasiadamente do modelo processual.⁷⁵²

módulo legal ou conduto com o qual se pretende alcançar um fim, legitimar uma atividade e viabilizar uma atuação” (MARINONI, Luiz Guilherme. **Teoria geral do processo**. 4ª ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010. p. 412 e 474). Paula Sarno Braga chega à idêntica conclusão: “(...) não há nada de processual que não seja essencialmente procedimental e vice-versa. Cada ato processual é também, em si, ato procedimental e integra essa cadeia dirigida à produção normativa visada”, e mais à frente, “[p]rocesso e procedimento são, em essência, noções indissociáveis entre si. E legislar sobre um significa legislar sobre o outro” (BRAGA, Paulo Sarno. **Norma de processo e norma de procedimento**: o problema da repartição de competência legislativa no direito brasileiro. 467 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2015. p. 151-3). Cândido Rangel Dinamarco é categórico ao afirmar que o conceito de processo, como método de trabalho ou exercício da jurisdição, abrange o de procedimento e o de relação processual: “A teoria do processo”, são os dizeres do processualista paulista, “como relação jurídica, formulada em 1868 por Oskar von Bülow e vitoriosa em todos os quadrantes da doutrina continental europeia – com notória repercussão na brasileira –, jamais explicou como poderia o processo ser *só uma relação processual*, sem incluir em si mesmo também um *procedimento*”, e logo sem seguida, “[ela] teve o mérito de suplantar a arcaica visão do processo como pura sequência de atos – ou seja, como mero procedimento, sem cogitações de um específico vínculo de direito entre seus sujeitos – mas por sua vez acabou sendo suplantada pela percepção de que o *procedimento e relação processual coexistem no conceito e na realidade do processo*, sem que este pudesse ser o que é se lhe faltasse um desses dois elementos.” (DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de direito processual civil**: volume II. 7ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros 2017. p. 26-7). Marcello Caetano empregava tanto a palavra processo quanto procedimento para traduzir a ideia de “uma sucessão ordenada de formalidades preestabelecidas tendente à formação ou à execução da decisão de um órgão de uma pessoa jurídica de direito público” (CAETANO, Marcello. **Princípios fundamentais do direito administrativo**. 3ª reimp. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2010. p. 406-7). Assim também Alberto Pinheiro Xavier: “(...) a prática sucessiva de actos instrumentais, dotados de efeitos instrumentais é característica do *procedimento* ou processo gracioso (...)” (XAVIER, Alberto Pinheiro. **Conceito e natureza do lançamento tributário**. São Paulo: Editora Juriscredi Ltda., 1972). Ada Pellegrini Grinover, Ricardo Perlingeiro e Odete Medaaur afirmam que o processo administrativo é “todo e qualquer procedimento destinado a preparar decisões administrativas que possam incidir sobre direitos e interesses dos particulares” (GRINOVER, Ada Pellegrini; MEDAUR, Odete; PERLINGEIRO, Ricardo. O Código modelo de processos administrativos – judicial e extrajudicial – para ibero-américa. **Revista de Processo**, vol. 221, jul/2013, p. 177-182). Abraham assevera que “não há óbice para se utilizar a denominação ‘processo administrativo fiscal’ em todas as situações de natureza tributária, litigiosa ou não, que envolvam o contribuinte e a Fazenda Pública” (ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2017. p. 413). Em sentido contrário, isto é, defendendo a imperiosa necessidade de distinguir “processo” de “procedimento”, Angélica Petian, uma vez que a precisão terminológica é requisito para qualquer ciência (PETIAN, Angélica. **Regime jurídico dos processos administrativos ampliativos e restritivos de direito**. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2011. p. 46-95). Ressaltamos, por fim, a portação do direito comparado: “Pouco a pouco – e provavelmente por influência norte-americana –, o procedimento se foi afirmando não somente como um *iter* senão também como um *forum*, é dizer, um lugar para pôr em conjunto a informação e o contraste de opiniões, no qual podem concorrer vários sujeitos tanto privados quanto públicos e com interesses não necessariamente confrontados senão também concorrentes, o que dá novo sentido ao princípio do contraditório, pois ultrapassa sua clássica caracterização forense (binária e dialética). E sua regulação se foi igualmente se afirmando como um instrumento idôneo para propiciar a participação de todos os interessados – públicos ou privados – na atuação administrativa e nos acordos ou consensos entre eles; para favorecer a objetividade da administração na identificação dos fatos determinantes, na interpretação das normas aplicáveis e na ponderação dos diversos interesses em jogo; para garantir a transparência e o acerto, em suma, na tomada de decisões discricionárias e facilitar seu controle judicial” ALFONSO, Luciano Parejo; CABALLERÍA, Marcos Vaquer. *Contribuciones del Derecho comparado a la comprensión y mejora del procedimiento administrativo*. In: _____; _____. (dir.). **Estudios sobre el procedimiento administrativo I: derecho comparado**. Valencia: Tirant Lo Blanch, 2018. p. 13 – tradução livre).

⁷⁵¹ CORREIA, J. M. SÉRVULO. Os grandes traços do direito administrativo no século XXI. *AEC – Revista de Direito Administrativo e Constitucional*, Belo Horizonte, ano 16, n. 63, jan./mar. 2016, p. 54-66.

⁷⁵² NETTO, Luísa Cristina Pinto e. **Participação administrativa procedimental**: natureza jurídica, garantias, riscos e disciplina adequada. Prefácio de José Manuel SÉRVULO Correia. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2009. p. 57.

E mais à frente

[a] concepção processual do procedimento administrativo fornece fundamento para que se deixe de fora da procedimentalização uma série de atuações administrativas que, à míngua de previsão constitucional expressa e por não envolverem litígio, acabam entendidas como não abarcadas pela imposição de procedimento administrativo. [...] ⁷⁵³

Ora bem, voltando ao que foi dito no início desta seção, não existe uma essência por trás da palavra “processo” que ele simplesmente desentranhe, como pretende certa dogmática jurídica que adrede estabelece a “lide” como elemento da conotação do vocábulo em análise.

Como acontece nas ciências culturais, de que o Direito é uma espécie, as palavras possuem várias acepções ⁷⁵⁴, as quais às vezes surpreendem, não coisas distintas, mas sim aspectos ou momentos diversos da *mesma realidade*. Sem se propor a prévia discussão do papel da linguagem, Fredie Didier observa que o “processo” pode ser abordado juridicamente como:

(a) “método de produção de normas jurídicas” ⁷⁵⁵, sob o enfoque a Teoria da Norma Jurídica;

(b) ato jurídico complexo ou *procedimento*, sob a perspectiva da Teoria do Fato Jurídico, plano da existência ⁷⁵⁶;

(c) relação jurídica, melhor dizendo, conjunto ou feixe de relações jurídicas estabelecidas entre os sujeitos ou partes processuais, isso também sob a ótica da Teoria do Fato Jurídico, mas no plano da eficácia. ⁷⁵⁷

Observamos dessas proposições não se tratar de três coisas distintas que a palavra processo *designa* ou *denota*; são antes três *aspectos* ou *momentos* de uma mesma *realidade jurídica* chamada “processo”, o qual pode ser estudado ora sob a perspectiva da teoria da norma jurídica, ora debaixo da ótica da teoria do fato jurídico (como relação jurídica ou como procedimento), o que demonstra, no fundo, a sem razão da disputa terminológica, quando temos claro o esquema conceitual ou teórico adotado para estudar o objeto.

⁷⁵³ NETTO, Luísa Cristina Pinto e. **Participação administrativa procedimental**: natureza jurídica, garantias, riscos e disciplina adequada. Prefácio de José Manuel Sérvulo Correia. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2009. p. 58.

⁷⁵⁴ “É que as palavras”, diz Miguel Reale, “são como seixos rolados pela corrente da vida, tornando-se uns lisos e esféricos na monovalência de seu sentido concêntrico, enquanto outros se tornam multifacetados e poliédricos, refletindo uma pluralidade de significações.” (REALE, Miguel. Variações sobre experiência. **Estudos de filosofia brasileira**. Lisboa: Instituto de Filosofia Luso-Brasileira/Fundação Lusfada, 1994. p. 223-232).

⁷⁵⁵ Diz o processualista baiano: “processo é o método de produção de normas jurídicas; é, pois, método de exercício de poder”, e logo à frente, “[o] poder de criação de normas (poder normativo) somente pode ser exercido *processualmente*”, sendo dado falar em processo legislativo, administrativo, jurisdicional e até mesmo negocial. (DIDIER JUNIOR, Fredie. **Sobre a teoria geral do processo**, essa desconhecida. 2ª ed. Salvador: Edições JusPodivm, 2013. p. 63).

⁷⁵⁶ “O processo sob a perspectiva da *Teoria do Fato Jurídico* é uma espécie de ato jurídico”, mais adiante esclarece que tal exame é feito a partir do “plano da existência dos fatos jurídicos”, tratando-se de “um *ato jurídico complexo*”, para concluir dizendo “[p]rocesso, nesse sentido, é sinônimo de *procedimento*” (DIDIER JUNIOR, Fredie. **Sobre a teoria geral do processo**, essa desconhecida. 2ª ed. Salvador: Edições JusPodivm, 2013. p. 64).

⁷⁵⁷ “Ainda de acordo com a Teoria do Fato Jurídico, o processo pode ser encarado como *efeito jurídico*; ou seja, pode-se examiná-lo pela perspectiva do *plano da eficácia dos fatos jurídicos*”, e mais, “*processo é o conjunto das relações jurídicas que se estabelecem entre os diversos sujeitos processuais*”, esclarecendo em seguida, “[p]or metonímia, pode-se afirmar que essas relações jurídicas formam uma única relação jurídica, que também se chamaria *processo*” (DIDIER JUNIOR, Fredie. **Sobre a teoria geral do processo**, essa desconhecida. 2ª ed. Salvador: Edições JusPodivm, 2013. p. 65-6).

Como decorre da perspectiva culturalista de Miguel Reale, tudo está em *distinguir* sem *separar* os já citados aspectos ou momentos do objeto ora em estudo, os quais se integram e se complementam, fenômeno perfeitamente compreensível à luz do método dialético da complementaridade, mencionado sumariamente na introdução do presente trabalho.

Portanto, não há razão, nem mesmo com base nos dados fornecidos pelas fontes do direito brasileiro, a Constituição inclusive, para justificar a asserção segundo a qual só há processo se houver litígio.

Tampouco se mostra uma asserção válida adjetivar de “meros” – que significa “simples” – os procedimentos previstos nas normas funcionais de direito tributário⁷⁵⁸, pois mesmo delas, especialmente as procedimentais, decorrem relevantes posições jurídicas para os particulares⁷⁵⁹, tanto ativas quanto passivas⁷⁶⁰, de tal maneira que se pode falar num “princípio do procedimento equitativo” ou “devido procedimento legal”⁷⁶¹ e, por conseguinte, num *direito fundamental à participação procedimental*, conforme referimos anteriormente.

⁷⁵⁸ É o caso de Sérgio André Rocha, o qual, embora não condicione a existência do processo ao litígio, chega às mesmas consequências da doutrina apegada à lide: “tem-se”, escreve ele, “um processo administrativo sempre que se estiver diante da prática de atos interventivos pelo Estado, os quais, pela sua natureza, exigem que se ponha à disposição dos administrados meios efetivos para o controle de sua legalidade”; por outro lado, “o termo *procedimento* pode ser utilizado em duas acepções distintas: em primeiro lugar, quer significar o conjunto de atos e formas por meio das quais se exterioriza o processo, e, em segundo lugar, significa a opção democrática do Estado de atuar de forma procedimentalizada, possibilitando a participação dos administrados na prática dos atos administrativos”. Insiste o autor logo em seguida “tendo em consideração que a prática de atos com a precedência de procedimentos administrativos autônomos trata-se de uma opção democrática da Administração Pública, tem-se que o regime jurídico destes não se encontra pautado pelos princípios supramencionados [o devido processo legal e seus consectários], encontrando-se vinculados, tão somente, aos princípios gerais do Direito Administrativo (...)” (ROCHA, Sergio André. **Processo administrativo fiscal**: controle do lançamento tributário. 4ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. p. 42-3). Bastante questionável a menção à palavra “opção” no texto do indigitado autor, pois no Brasil a participação dos privados nas decisões do poder público não é faculdade da Administração, mas dever constitucional, estabelecido no caput do art. 1º e também corolário do princípio fundamental da cidadania (art. 1º, inciso II, da Constituição de 1988). Há, como tentamos demonstrar, um verdadeiro direito fundamental à participação procedimental na Administração Pública, a tributária inclusive, de maneira que a restrição a tal direito, como qualquer direito de índole fundamental, deve passar pelo critério da proporcionalidade, sob pena de inconstitucionalidade. Ademais, embora o autor assente numa passagem da obra que o princípio de devido processo legal incide apenas no “processo administrativo”, e não no “procedimento”, mais à frente, entre as páginas 109 e 117 se contradiz ao aduzir que o referenciado princípio se aplica tanto ao procedimento quanto ao processo administrativo tributário... Também se enleia nessa teia de confusões terminológicas, Vladimir Morgado que por meio de sortilégios retóricos pretende diferenciar processo de procedimento administrativos tributários com base na existência de “controvérsia”, e não de “lide”. Tendo em conta que controverter é sinônimo de litigar e, pois, controvérsia, de litígio, fica evidente a artificialidade da distinção. Ele escreve que se admite o processo administrativo tributário “[...] sempre que houver *controvérsia* – sem haver lide – a respeito da validade do lançamento ou em outras manifestações em matéria tributária (consulta, restituição, regimes especiais, incentivos fiscais etc.), toda vez que a posição do Estado for a de colaborar no debate da discussão, firmando o seu posicionamento a bem do interesse público”, e mais à frente, “[...] só há lide quando há pretensão resistida, e isto não corre no processo administrativo tributário. A entidade tributante efetuou o lançamento, é verdade, mas, se o sujeito passivo o questionou, o poder público ainda não tem pretensão juridicamente considera, porque interessa a ele – e, por via reflexa, à sociedade – saber se o ato administrativo está harmônico com a legalidade”[...]” (MORGADO, Vladimir Miranda. **Contribuinte e fisco no processo administrativo** - atuação e autuação: lei nacional de normas gerais e viabilidade jurídica. Curitiba: Juruá, 2013. p. 97).

⁷⁵⁹ No mesmo sentido, Luiz Martins Valero “A despeito do caráter inquisitivo de que se revestem os procedimentos fiscais, entendemos que os direitos e garantias dos contribuintes não se iniciam somente na fase litigiosa que se instaura a partir da impugnação ao lançamento tributário”, em seguida acresce “a fase procedimental e até aquela que a antecede – a seleção do contribuinte a ser fiscalizado – devem obediência aos princípios fundamentais que têm de nortear o agir da administração tributária” (VALERO, Muiz Martins. *Fiscalização tributária: poderes do fisco e direitos do contribuinte*. In: TÓRRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe; FEITOSA, Raymundo Juliano (coord.). **Direito tributário e processo administrativo** aplicados. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 211-54)

⁷⁶⁰ Como lembra Paulo Otero, os cidadãos são destinatários das normas procedimentais, no seu dizer: “A normatividade procedimental regula também a conduta de todos os cidadãos que se relacionam com a Administração Pública, emergindo das disposições jurídicas subjetivas, algumas mesmo concretizando preceitos constitucionais jusfundamentais”, mais à frente, “nem todas as normas procedimentais que têm os cidadãos como destinatários lhes conferem posições jurídicas ativas: diversas normas procedimentais de natureza imperativa criam obrigações e deveras, impõem ônus aos cidadãos no seu relacionamento com a Administração Pública” (OTERO, Paulo M. C. da Cunha. **Direito do procedimento administrativo**. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2016. p. 62).

⁷⁶¹ OTERO, Paulo M. C. da Cunha. **Direito do procedimento administrativo**. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2016. p. 73-84.

Como já escrevia Alberto Xavier⁷⁶², o particular, considerado de modo presumido contribuinte ou mais amplamente sujeito passivo, não ocupa mais posição de elemento de prova no processo tributário, mesmo o de lançamento, “submetendo-se passivamente ao poder inquisitório da Administração fiscal [...] nas diligências empreendidas para a averiguação do objeto do processo”, mas antes de verdadeiro “sujeito processual, titular de deveres, mas também dos direitos subjetivos indispensáveis à defesa dos seus interesses pela garantia da regularidade na investigação da verdade tributária”, prosseguindo

[...] [s]e em fases menos evoluídas do Direito Tributário coube aos contribuintes a primeira das referidas posições, ao menos tendencial ou esquematicamente, certo é que os modernos ordenamentos tributários, imbuídos já do espírito de legalidade, conferem ao particular múltiplos direitos procedimentais, que cortam cerce qualquer tentativa de recondução a meros elementos de inquirição administrativa. O particular contribuinte é, assim, além de *parte em sentido material*, *parte em sentido formal*.

A consequência desse entendimento é bastante relevante quando temos à vista o Estado Democrático de Direito: existe direito fundamental à audiência prévia dos privados no procedimento tributário administrativo, o que é dizer, antes da decisão proferida pela autoridade administrativa; e para ser restringido, como sucede com outros direitos fundamentais, deve haver fundamento igualmente constitucional, o que leva à superação do paradigma manifestamente autoritário de que só há direito a ser ouvido na fase contenciosa do procedimento⁷⁶³, isto é, no procedimento de anulação do lançamento ou do auto de infração.

Ressaltemos, ainda nesse ponto, que a ideia de participação restrita apenas ao “processo” de revisão do lançamento ou do auto de infração se funda num pressuposto de que a principal forma de atuação da Administração Pública Tributária é unilateral e autoritária, plasmada no ato administrativo. Sucede, porém, que os principais tributos brasileiros são aqueles cujo lançamento se dá por homologação (por autolançamento ou sem lançamento, como quiserem), isto é, quando o particular, mormente as empresas em face das técnicas de substituição tributária ou de retenção, realizam a tarefa de apurar e pagar a exação, só cabendo ao Fisco uma tarefa posterior de revisão⁷⁶⁴; e, no caso de declaração sem pagamento, a

⁷⁶² XAVIER, Alberto. **Do lançamento**: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2. ed. totalmente reformulada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 153.

⁷⁶³ “A participação dos privados no procedimento surge assim, cada vez mais, como o contraponto da maior liberdade decisória da Administração decorrente do crescimento e da complexificação das tarefas administrativas. Perante uma Administração Pública que não cessa de crescer em termos de intervenção e de autonomia, o incremento da participação dos privados na tomada de decisões administrativas representa uma importante forma de controlo e de limitação do poder administrativo”, e mais à frente, “(...) a participação dos privados no procedimento constitui uma forma de democratização da Administração Pública” (SILVA, Vasco Manuel Pascoal Dias Pereira da. **Em busca do acto administrativo perdido**. Reimp. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2016. p. 401).

⁷⁶⁴ Casalta Nabais, muito embora fazendo alusão ao direito português, menciona o fenómeno da “privatização” da administração fiscal, que consiste basicamente na crescente participação dos privados no procedimento de apuração dos tributos: “[...] enquanto”, são os dizeres do indigitado tributarista, “no sistema que podemos considerar clássico de lançamento, liquidação e cobrança dos impostos, que entre nós vigorou no essencial até à reforma fiscal dos anos oitenta do século passado, tínhamos um sistema de *administração pública* dos impostos, presentemente temos fundamentalmente um sistema de *administração privada* dos impostos”; e, como consequência, é preciso repensar a participação dos privados, mormente as empresas, no sistema de administração fiscal. Diz Nabais “(...) não se compreende que as empresas sobre as quais impendam as complexas e onerosas tarefas de administração ou gestão da generalidade dos impostos, às quais afectam

Administração Pública pode, desde logo, inscrever em dívida ativa o débito declarado, com o procedimento de cobrança.⁷⁶⁵

Ora bem, segundo a doutrina que defende a tese de só haver processo quando presente a “lide” e, com ela, de que somente existe direito à participação e à audiência (os corolários do devido processo legal administrativo) quando houver impugnação ao lançamento ou auto de infração, são duas as principais, mas não únicas, consequências: i) restará bastante reduzida a incidência do processo tributário administrativo; ii) os particulares, embora submetidos a uma incomensurável cadeia de obrigações instrumentais, estão impedidos de serem ouvidos e de participarem da edição da legislação tributária, expedida no exercício da função regulamentar da Administração Tributária.⁷⁶⁶

E quem considera, como nós na esteira de Miguel Reale, que a dogmática jurídica produz relevantes consequências na “nomogênese jurídica”⁷⁶⁷ ao edificar suas construções teóricas, influenciando as decisões das estruturas normativas encarregadas de formalizar e processar novos modelos jurídicos de caráter prescritivo ou de organização, não vai estranhar que o Projeto de Lei Complementar n. 222/13, do Senado, com numeração 381/14⁷⁶⁸ na Câmara dos Deputados, tenha consagrado a limitada teoria de processo tributário administrativo fundada no conceito de “lide”.

O referido projeto de lei complementar, que se propõe a estabelecer normas gerais sobre processo administrativo fiscal com validade territorial no âmbito de toda a Federação, alcançado além da União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios, se limita a regular o procedimento tributário contencioso de impugnação ao lançamento (de ofício) e o procedimento dos recursos contra essa decisão (decisão da impugnação), perdendo a oportunidade de estabelecer normas gerais para os demais procedimentos tributários administrativos, como sejam os de aplicação de penalidade, de arrecadação e de cobrança, de consulta, de restituição, de compensação, de reconhecimento de benefícios fiscais, de inscrição

importantes meios humanos e materiais, não tenham uma palavra a dizer sobre a instituição e disciplina jurídica de um tal sistema”, e mais à frente, “constituindo as empresas o suporte do actual sistema de liquidação e cobrança da maioria dos impostos, é incompreensível que não tenham uma intervenção importante no desenho ou recorte do sistema” (NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 9ª ed. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2016. p. 327-30).

⁷⁶⁵ É o entendimento do Superior Tribunal de Justiça plasmado no enunciado sumular n. 436 da jurisprudência predominante “A entrega da declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco”, ou seja, dispensado o procedimento preparatório do lançamento de ofício para suprir a omissão do sujeito passivo.

⁷⁶⁶ A democracia participativa assegura aos privados participarem, influenciando a decisão, do procedimento de edição da legislação tributária. Nesse sentido, em relação ao direito português, Casalta Nabais, “(...) a ideia de democracia participativa concretiza-a a Constituição através do reconhecimento de direitos de participação na elaboração de legislação, na definição de certas políticas concretas ou na intervenção em certos procedimentos” (NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 9ª ed. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2016. p. 330). Não custa lembrar que Lei nº 9.784/1999, que dispõe sobre o processo administrativo federal, apresenta enunciados que concretizam a democracia participativa prevista na Constituição, a exemplo do art. 31, ao estabelecer a consulta pública de terceiros para se manifestar quando o processo envolver assunto de interesse geral; e do art. 32, que estatui a realização de audiências públicas diante da relevância da questão.

⁷⁶⁷ REALE, Miguel. **Fontes e modelos do direito**: para um novo paradigma hermenêutico. São Paulo: Saraiva, 1994. p. 49-61 e p. 105-22.

⁷⁶⁸ BRASIL. Congresso Nacional. Projeto de Lei Complementar nº 381, de 18 de dezembro de 2014, que estabelece normas gerais sobre o processo administrativo fiscal no âmbito das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=9C46CDA5017307D24A80AD4572F0A403.proposicoesWebExterno1?codteor=1291829&filename=Tramitacao-PLP+381/2014>. Acesso em: 27 de abril de 2018.

em dívida ativa, de cobrança extrajudicial do crédito tributário, de representação à autoridade para fins de investigação criminal, entre outros.

Especificamente no que toca ao problema de pesquisa ora proposto, o significado abrangente de processo tributário administrativo, designadamente para abarcar todo o processamento da atividade da Administração Pública Tributária, implica a conclusão de que a União tem competência para editar normas jurídicas legais, desde que restrita às normas gerais, uniformizando em todos níveis da Federação os procedimentos voltados à aplicação do direito tributário, independentemente da existência de litígio; e, por força do art. 146, III, “b”, o veículo introdutor dessas normas gerais deve ser lei complementar.

CONCLUSÃO

Não vamos repetir na conclusão, um a um, os argumentos desenvolvidos ao longo do trabalho. Diremos apenas que a hipótese levantada sobreviveu aos testes de falseamento que lançamos, de maneira que nos é possível asseverar a título de remate que:

1ª) A competência legislativa para dispor sobre o processo tributário administrativo é concorrente entre a União, os Estados-membros e o Distrito Federal, e os Municípios, cabendo (i) à União dispor sobre normas gerais, por meio de Lei Complementar; e (ii) aos demais entes políticos suplementá-las ou complementá-las, com incidência do art. 24, I, combinado com os §§1º, 2º e 3º desse mesmo artigo, além do art. 146, III, todos da Constituição;

2ª) Assim é porque o processo tributário administrativo é regulado por normas de direito tributário funcional, formal, instrumental ou adjetivo, desde que debaixo desses rótulos se entendam as normas que regulam o processamento da atividade desenvolvida pela Administração Pública, a maioria deles com a participação dos particulares, no sentido de aplicar o direito tributário material ou substantivo;

3ª) Essa interpretação não viola a “identidade axiológica” da constituição, especialmente a forma federativa de estado, uma vez que concilia a unidade nacional e a autonomia federativa dos entes que constituem a organização político-administrativa;

4ª) O processo tributário administrativo não é definido pela noção de “lide” ou “litígio”, mas antes condiz com o método que a Administração Pública deve seguir, via de regra, para aplicar o direito tributário, abrangendo todos os procedimentos inerentes ao desempenho dessa atividade, como sejam os procedimentos de lançamento, de fiscalização, de cobrança, de impugnação do lançamento, de recursos aos “Tribunais Administrativos”, de reconhecimento de isenção ou de imunidade, de consulta, além de outros, desde que voltados, insistimos, à formação ou à manifestação de uma vontade funcional dos órgãos da Administração Pública Tributária, cada um deles estruturado de acordo com a função a ser desempenhada, podendo se revestir, portanto, das mais diferentes formas, contraditória ou não, conforme se destine à obtenção de dados ou informações por parte da Administração ou a resolver crises jurídicas surgidas na aplicação do referido direito tributário, em qualquer caso sujeito ao devido processo legal e seus corolários, conciliando o interesse público e a tutela dos direitos, especialmente os fundamentais, dos particulares.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

ABRAMOVAY, Pedro Vieira; TERRAZAS, Fernanda Vargas. Alguns apontamentos sobre a pesquisa no âmbito do projeto pensando o direito. In: Brasil. Ministério da Justiça. Secretaria de Assuntos Legislativos. **O papel da pesquisa política legislativa: metodologia e relato de experiências do Projeto Pensando o Direito**. Brasília: Ministério da Justiça, 2013.

ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. **Competências na Constituição de 1988**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. Comentário ao art. 24, caput. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (coord.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. p. 757

ALMEIDA, Mário Aroso de. **Teoria geral do direito administrativo: o novo regime do Código do Procedimento Administrativo**. 4. ed. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2017.

ALFONSO, Luciano Parejo; CABALLERÍA, Marcos Vaquer. (dir.). **Estudios sobre el procedimiento administrativo I: derecho comparado**. Valencia: Tirant Lo Blanch, 2018.

ALVES, Alaôr Caffé. Regiões metropolitanas, aglomerações urbanas e microrregiões: novas dimensões constitucionais da organização do estado brasileiro. **Revista de Direito Ambiental**, São Paulo, vol. 15, p. 184-206, jul./set. 1999.

AMARAL, Diogo Freitas do. **Estudos de direito público e matérias afins: volume I**. Coimbra: Livraria Almedina, 2004.

_____. **Curso de direito administrativo – v. I**. 4ª ed. Lisboa: Edições Almedina S.A., 2015.

_____. **Curso de direito administrativo – v. II**. 3ª ed. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2016.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

ANDERSON, George. **Una introducción al federalismo**. Trad. Isabel Vericat y Celorio Morayta. Madrid: Marcial Pons, 2008.

ANDRADE, José Carlos Vieira de. **A justiça administrativa**: (lições). 14ª ed. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2015.

ANSELMO, José Roberto. A centralização do estado brasileiro resultante das decisões do STF. **Revista do Instituto dos Advogados de São Paulo**, São Paulo, vol. 22/2008, p. 115-129, jul./dez. 2008.

ARAÚJO, Marcelo Labanca Corrêa de; LEITE, Glauco Salomão. Poder legislativo e dinâmica constitucional: um estudo à luz do princípio federativo. **Revista de informação legislativa**, Brasília, v. 52, n. 207, p. 289-303, jul./set. 2015. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/515198/001049350.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 1 jun. 2018.).

ATA DE AUDIÊNCIA PÚBLICA Nº 0781/14 COMISSÃO DE FINANÇAS E TRIBUTAÇÃO DA CÂMARA DOS DEPUTADOS. Brasília, 03 de junho de 2014. Disponível em: <<<http://www.camara.gov.br>>>. Acesso em 28 de abril de 2018

ATALIBA, Geraldo. Princípios de procedimento tributário. In: PRADE, Péricles L. M.; CARVALHO, Célio B. de (coord.). **Novo processo tributário**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1975.

_____. Competência do congresso para editar normas gerais. **Revista de Informação legislativa**, v. 18, n. 72, out./dez. 1981. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/181327>>. Acesso em: 24 nov. 2018.

ATIENZA, Manuel. **O sentido do direito**. Trad. De Manuel Poirier Braz. Lisboa: Escolar Editora, 2014.

BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. **Processo administrativo disciplinar**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed., rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BAPTISTA, Patrícia. **Transformações do direito administrativo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. A federação e a revisão constitucional – as novas técnicas dos equilíbrios constitucionais e as relações financeiras. – a cláusula federativa e a proteção da forma de estado na Constituição de 1988. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, vol. 14, jan./mar. 1996, p. 16-26.

BARATA, Mário Simões. **Formas de federalismo e o Tratado de Lisboa**. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2016.

BARBOSA, Ruy. **Discurso proferido no Congresso Nacional na sessão de 16 de dezembro de 1980**. Brazil: Imprensa Nacional, 1981. p. 12-9. Disponível em <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/185626>>. Acesso em: 18 dez. 2018.

BARROS, Sergio Resende. Lei nº 8.666: Lei Federativa. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 197, p. 74-80, jul. 1994. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/46333>>. Acesso em: 15 Dez. 2018.

BARROSO, Luís Roberto. A constitucionalização do direito e suas repercussões no âmbito administrativo. In: ARAGÃO, Alexandre Santos de; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo (coord.). **Direito administrativo e seus novos paradigmas**. Belo Horizonte: Fórum, 2012. p. 31-63.

BASTOS, Aureliano Cândido Tavares. **A província**: estudo sobre a descentralização do Brazil. Rio de Janeiro: B.L. Garnier, 1870. p. 22. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/220526>>. Acesso em: 3 jun. 2018.

BASTOS, Celso Ribeiro. Contencioso administrativo. **Revista de Processo**, São Paulo, vol. 14/1979, abr.-set./1979, p. 187-96.

_____; PROGRAMA NACIONAL DE DESBUROCRATIZAÇÃO (BRASIL) (EDT). **A federação no Brasil**. Brasília: Programa Nacional de Desburocratização, São Paulo: Instituto dos Advogados de São Paulo, 1985.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

BETTI, Emilio. **Intepretação da lei e dos atos jurídicos**: teoria geral e dogmática. Trad. Jarina Janini; a partir da segunda edição revista e ampliada por Guiliano Crifò. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Trad. Ari Marcelo Solon. 2ª ed. São Paulo: EDIPRO, 2014.

BORGES, José Souto Maior. **Lei complementar tributária**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, EDUC, 1975.

_____. **Lançamento tributário**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros Editores LTDA., 1999.

BORGES, José Souto Maior. Sobre enunciados metafísicos na doutrina do direito tributário. COELHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). **Segurança jurídica**: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais aos contribuintes. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 365-80

_____. **Obrigação tributária** (uma introdução metodológica). 3. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros Editores LTDA., 2015.

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

BRAGA, Paulo Sarno. **Norma de processo e norma de procedimento**: o problema da repartição de competência legislativa no direito brasileiro. 467 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2015.

BRASIL. Decreto nº 848, de 11 de outubro de 1890. Organiza a Justiça Federal. Disponível em <<<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-848-11-outubro-1890-499488-norma-pe.html>>>. Acesso em 11 de fevereiro de 2018.

BRASIL. Assembleia Nacional Constituinte. Comissão de Sistematização. Projeto de Constituição Primeiro Substitutivo do Relator. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/internet/constituicao20anos/DocumentosAvulsos/vol-235.pdf>>. Acesso em 13 dez. 2018.

BRASIL. Presidência da República. Anteprojeto constitucional elaborado pela Comissão Provisória de Estudos Constitucionais, instituída pelo Decreto nº 91.450, de 18 de julho de 1985. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/legislacao/Constituicoes_Brasileiras/constituicao-cidada/o-processo-constituente/arquivos-1/AfonsoArinos.pdf>. Acesso em 13 dez. de 2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, 1954. p. 91-2. Disponível em: <<http://www2.senado.gov.br/bdsf/handle/id/511517>>. Acesso em: 25 nov. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2731/ES. Relator: Ministro Carlos Velloso. **Pesquisa de jurisprudência**, Acórdãos, 20 de março de 2003. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266906>>. Acesso em: 15 dez. 2018.

BRASIL. Congresso Nacional. Projeto de Lei Complementar nº 381, de 18 de dezembro de 2014, que estabelece normas gerais sobre o processo administrativo fiscal no âmbito das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Disponível

em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=9C46CDA5017307D24A80AD4572F0A403.proposicoesWebExterno1?codteor=1291829&filename=Tramitacao-PLP+381/2014>. Acesso em: 27 de abril de 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.970/DF. Relator: Ministra Ellen Gracie. **Pesquisa de jurisprudência**, Acórdãos, 20 de abril de 2006. Disponível

em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266970>>. Acesso em: 15 dez. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1976/DF. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. **Pesquisa de jurisprudência**, Acórdãos, 28 de março de 2007. Disponível

em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=456058>>. Acesso em: 15 dez. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3483/MA. Relator: Ministro Dias Toffoli. **Pesquisa de jurisprudência**, Acórdãos, 3 de abril de 2014. Disponível

em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5863314>>. Acesso em: 15 dez. 2018).

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 144/RN. Relator: Ministro Gilmar Mendes. **Pesquisa de jurisprudência**, Acórdãos, 19 de fevereiro de 2014. Disponível

em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630060>>. Acesso em: 15 dez. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 194.704/MG. Relator p/ Acórdão: Ministro Edson Fachin. **Pesquisa de jurisprudência**, Acórdãos, 29 de junho de 2017. Disponível

em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630060>>. Acesso em: 15 dez. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1807/MT. Relator: Ministro Dias Toffoli. **Pesquisa de jurisprudência**, Acórdãos, 30 de outubro de 2014. Disponível

em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7695066>>. Acesso em: 15 dez. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3207/PE. Relator: Ministro Alexandre de Moraes. **Pesquisa de jurisprudência**, Acórdãos, 12 de abril de 2018. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14713515>>. Acesso em: 15 dez. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.060/DF. Relator: Ministra Luiz Fux. **Pesquisa de jurisprudência**, Acórdãos, 25 de fevereiro de 2015. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8340395>>. Acesso em: 15 dez. 2018.

BRASIL. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). **O Brasil em síntese**. Disponível em: <<<https://cidades.ibge.gov.br>>>. Acesso em 27 de abril de 2018.

BONAVIDES, Paulo. O planejamento e os organismos regionais como preparação a um federalismo das regiões (a experiência brasileira). **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 8, n. 31, p. 53-78, jul./set. 1971. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/180463>>. Acesso em: 4 jun. 2018.

_____. O caminho para o federalismo das regiões. **Revista de Informação Legislativa**, v. 17, n. 65, p. 116-126, jan./mar. 1980. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/181197>>. Acesso em: 4 jun. 2018

_____. **Curso de direito constitucional**. 31ª ed., atual. São Paulo: Malheiros, 2016.

CABRITO NETO, Serena; TRINDADE, Carla Castelo. **Contencioso tributário: procedimento, princípios e garantias**. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2017. v. I.

CAETANO, Marcello. **Princípios fundamentais do direito administrativo**. 3ª reimp. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2010.

_____. **Manual de ciência política e direito constitucional**: tomo I. 6. ed. 7. Reimp. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2015.

CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2017.

CAMPILONGO, Paulo Afonso Fernandes. **Processo penal e processo administrativo tributário: correlação entre fato e decisão**. São Paulo: Saraiva, 2013.

CAMPOS, Hélio Silvio Ourém. **O poder da lei versus a lei do poder: a relativização da lei tributária**. Brasília-DF: Centro de Estudos Judiciários, 2010.

CANHADAS, Fernando Augusto Martins. **O direito de ser ouvido no procedimento administrativo de fiscalização**. 2006. 178 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2006.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2003.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Processo tributário: anteprojeto de lei orgânica**. Imprensa: Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 1964. p. 55. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/12405>>. Acesso em: 8 jan. 2019.

CARNELUTTI, Francesco. **Sistema de direito processual civil**. Trad. Hiltomar Martins Oliveira. São Paulo: Lassic Book, 2000. v. 1.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Processo administrativo federal – comentários à Lei nº 9.784, de 29.1.1999**. 5ª ed. rev., ampl. e atual. até 31.3.2013. São Paulo: Atlas, 2013.

_____. **Manual de direito administrativo**. 31ª ed. São Paulo: Atlas, 2017.

CASSONE, Vittorio; ROSSI, Júlio César; CASSONE, Maria Teixeira. **Processo tributário – teoria e prática**. 15ª ed. São Paulo: Atlas, 2017.

CASTRO, Alexandre Barros. **Processo tributário: teoria e prática**. 3ª ed. rev., atual. e reform. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. **Procedimento administrativo tributário: teoria e prática**. São Paulo: Saraiva, 2008.

CASTRO, José Nilo de. O poder regional: autonomia municipal e constituinte. **Revista de Informação Legislativa**, v. 22, n. 88, p. 129-138, out./dez/ 1985. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/181653/000420295.pdf?sequence=3>>. Acesso em: 3 jun. 2018.

CAVALCANTI, Amaro. **Regime federativo e a república brasileira**. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1983.

CHAVES, Rodrigo de Moraes Pinheiro. **A importância do devido processo legal administrativo na atribuição de responsabilidade tributária aos sócios e administradores**. 2010. 105 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Católica de Pernambuco, Recife, 2010.

CLÈVE, Clèmerson Merlin; PEIXOTO, Marcela Moraes. O Estado brasileiro: algumas linhas sobre a divisão de poderes na federação brasileira à luz da Constituição de 1988. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, a. 26, n. 104, p. 21-42, out./dez. 1989. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/181963/000447794.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 31 mai. 2018

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **O controle de constitucionalidade das leis e o poder de tributar na CF/1988**. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

_____. **Curso de direito tributário brasileiro**. 16. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018.

CONRADO, Paulo Cesar. **Processo tributário**. 2. ed. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2007.

CORRALO, Giovani da Silva. O poder municipal na federação brasileira: reflexão sobre a autonomia municipal e o federalismo. **História: Debates e Tendências**, Passo Fundo, v. 15, n. 1, p. 128-139. jan./jul. 2015. Disponível em: <<http://seer.upf.br/index.php/rhdt/article/view/5281/3430>>. Acesso em: 3 jun. 2018.

CORREIA, J. M. Sérvulo. **Direito do contencioso administrativo I**. Lisboa: Lex, 2005.

_____. Os grandes traços do direito administrativo no século XXI. **A&C – Revista de Direito Administrativo e Constitucional**, Belo Horizonte, ano 16, n. 63, jan./mar. 2016, p. 54-66.

COSER, Vio. Federalismo. **Ler História**, v. 55, a. 2008, p. 65-81. Disponível em: <<https://journals.openedition.org/lerhistoria/2218#text>>. Acesso em: 3 jun. 2018.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

CRETILLA JÚNIOR, J. As categorias jurídicas e o direito público. **Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo**, v. 62, n. 2, p. 213-222, 29 dez. 1966. Disponível em:

Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66520>>. Acesso em: 7 jan. 2019.

_____. **Comentários à Constituição brasileira de 1988**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1992. v. III e IV.

_____. **Tratado de direito administrativo, vol I: teoria do direito administrativo**. 2. ed., atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

CRUZ, Gabriela Moccia de Oliveira. **A competência legislativa suplementar do município na Constituição Federal de 1988**. 2012. 138 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2012.

DANTAS, Ivo. **Instituições de direito constitucional brasileiro**. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2014.

DUARTE, David. **Procedimentalização, participação e fundamentação: para uma concretização do princípio da imparcialidade administrativa como parâmetro decisório**. Coimbra: Livraria Almedina, 1996.

_____. **A norma de legalidade procedimental administrativa: a teoria da norma e a criação de normas de decisão na discricionariedade instrutória**. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2006.

DIDIER JUNIOR, Fredie. **Sobre a teoria geral do processo, essa desconhecida**. 2. ed. Salvador: Edições JusPodivm, 2013.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **A instrumentalidade do processo**. 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores LTDA., 2003.

_____. **Instituições de direito processual civil: volume I**. 8. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros 2016.

_____.; LOPES, Bruno Vasconcelos Carrilho. **Teoria geral do novo processo civil**. São Paulo: Malheiros, 2016.

_____. **Instituições de direito processual civil: volume II**. 7ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros 2017.

ESTEVES, Maria do Rosário. **Normas gerais de direito tributário**. São Paulo: Editora Max Limonad, 1997.

FERRAZ JUNIOR, T. S. Segurança jurídica e normas gerais tributárias. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 17-18, p. 51-7, julho/dez. 1981.

_____. Normas gerais e competência concorrente. Uma exegese do art. 24 da Constituição Federal. **Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo**, São Paulo, v. 90, p. 245-251, jan. 1995. Disponível em: <<https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67296/69906>>. Acesso em: 19 de maio de 2018.

_____. **A ciência do direito**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

_____. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2015.

_____. **Função social da dogmática jurídica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

FERREIRA, Pinto. **Comentários à Constituição brasileira**. São Paulo: Saraiva, 1989. v. 1 e v. 2.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Comentários à Constituição brasileira de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1990. v. 1.

_____. **Aspectos do direito constitucional contemporâneo**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. **O poder constituinte**. 6. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2014.

FIGUEIREDO, Paulo. O sistema federalista e a integridade do Brasil. **Revista de Informação legislativa**, Brasília, a. 22, n. 85, p. 75-124, jan./fev. 1985. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/181589/000415515.pdf?sequence=3>>. Acesso em: 3 jun. 2018.

FRANCO, Afonso Arinos de Melo. **Curso de direito constitucional brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro, 2019.

FREITAS MARTINS, Ricardo Marcondes. As normas gerais de direito urbanístico. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 239, p. 66-88, jan. 2005. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/43857/44716>>. Acesso em: 28 Nov. 2018.

FUCK, Luciano Felício. **Estado fiscal e Supremo Tribunal Federal**. São Paulo: Saraiva, 2017.

GASPARINI, Diogenes. Princípios e normas gerais licitatórias. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 239, p. 119-126, jan. 2005. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/43863/44720>>. Acesso em: 27 Nov. 2018.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2017.

GIL, Antonio Arroyo. *El federalismo alemán*. In: TAJADURA, Javier; BÁRCENA, Josu de Miguel (eds.). **Federalismos del siglo XXI**. Madri: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014. p. 203-64.

GRINOVER, Ada Pelligrini; MEDAUR, Odete; PERLINGEIRO, Ricardo. O Código modelo de processos administrativos – judicial e extrajudicial – para ibero-américa. **Revista de Processo**, vol. 221, jul/2013, p. 177-182.

HART, H. L. A. **O conceito de direito**. Trad. Antônio de Oliveira Sette-Câmara. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009.

HORTA, Raul Machado. A posição do município no direito constitucional federal brasileiro. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, Ano 19, n. 75, jul./set. 1982. p. 107-122. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/181387>>. Acesso em: 11 de novembro de 2017.

_____. Repartição de competências na Constituição Federal de 1988. **Revista da Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais**, Belo Horizonte, vol. 33, n. 33, p. 249-274, out./1991.

_____. Tendências atuais da federação brasileira. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, São Paulo, vol. 16, p. 7-19, jul./set. 1996.

_____. Normas centrais da Constituição Federal. **Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, v. 22, n. 1, p. 19-27, jan./mar. 1997. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/267>>. Acesso em: 3 jun. 2018.

_____. **Direito constitucional**. 4. ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

IVO, Gabriel. **Constituição estadual**: competência para elaboração da constituição do estado-membro. São Paulo: Editora Max Limonad, 1997.

KFOURI JUNIOR, Anis. **Curso de direito tributário**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

KRELL, Andreas J. Diferenças do conceito, desenvolvimento e conteúdo da autonomia municipal na Alemanha e no Brasil. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 32, n. 128, p. 107-125, abr./jun. 1993. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/176412/000506875.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 31 mai. 2018).

KUGELMAS, Eduardo. A evolução recente do regime federativo no Brasil. In: HOFMEISTER, Wilhelm; CARNEIRO, José Mario Brasiliense (org.). **Federalismo na Alemanha e no Brasil**. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, Série Debates nº 22, 2001. v. 1. p. 29-49.

LEAL, Victor Nunes. Leis Municipais. **Problemas de direito público e outros problemas**. Brasília: Ministério da Justiça, 1997. v. 1.

LESSA, Pedro Augusto Carneiro. Da competência do Estado para legislar sobre o processo das justiças locais. **Revista da Faculdade de Direito de São Paulo**, v. 7, a. 1899, p. 127-152. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rfdsp/article/view/64969/67581>>. Acesso em: 5 out. 2018.

LIMA, Carolina Caiado. Por uma lei geral de processo administrativo. In: MEDAUR, Odete; SHIRATO, Vitor Rhein (org.). **Atuais rumos do processo administrativo**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010.

LOBO, Paulo Luiz Neto. Competência legislativa concorrente dos Estados-membros na Constituição de 1988. **Revista de Informação legislativa**, Brasília, ano 26, n. 101, jan./mar. 1989. p. 87-104.

LOEWENSTEIN, Karl. **Teoría de la Constitución**. Tradución Alfredo Gallego Anabitarte. 2. ed. Barcelona: Editorial Planeta S.A., 2018.

LUNARDELLI, Maria Rita Gradilone Sampaio. **Lançamento, processo administrativo e extinção do Crédito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 7ª ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2014.

MAFFINI, Rafael. Art. 3º. In: HEINEN, Juliano; SPARAPANI, Priscilia; _____. **Comentários à lei federal do processo administrativo: Lei nº 9.784/99**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

MALERBI, Diva. Processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Processo administrativo tributário**. 2. ed. atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002. p. 116-133.

MARANHÃO, Juliano S. de A. **Positivismo jurídico lógico-inclusivo**. São Paulo: Marcial Pons, 2012.

MARCONI, Marina Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia do trabalho científico**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Teoria geral do processo**. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010.

MARINS, James. Princípio do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa. In: BORIN, Rafael; NICHELE, Rafael (org.). **Curso avançado de processo administrativo tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora Ltda., 2012. p. 39-63.

_____. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial. 9ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016.

MEDAUAR, Odete. **A processualidade no direito administrativo**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1993.

MELO FILHO, João Aurino. **Racionalidade legislativa do processo tributário**. Salvador: JusPodivm, 2018.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito municipal brasileiro**. 12. ed. atual. por Célia Marisa Prendes e Márcio Schneider Reis. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2001.

MINATEL, José Antonio. Procedimento e processo administrativo tributário: dupla função administrativa, com diferentes regimes jurídicos. In: ROCHA, Sergio André (coord.). **Processo administrativo tributário** – estudos em homenagem ao professor Aurélio Pitanga Seixas Filho. São Paulo: Quartir Latin, 2007. p. 322-44.

MIRANDA, Jorge M. M. L. de. **Teoria do estado e da constituição**. Coimbra: Coimbra Editora, 2002.

_____. **Direitos fundamentais**. 2. ed. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2017.

MONTEIRO, Eduardo Martins Neiva. **O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)**: estrutura, funcionamento e importância na resolução de conflitos tributários federais.

2012. 160 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Católica de Pernambuco, Recife, 2012.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Competência concorrente limitada. O problema da conceituação das normas gerais. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, a. 25, n. 100, out./dez. 1988. p. 127-164. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/181992/000857523.pdf?sequence=1>
Acesso: 18 de maio de 2018.

MOREIRA, Egon Bockmann. **Processo administrativo**: princípios constitucionais e a Lei 9.784/1999. 4ª ed. atual., rev. e aumet. São Paulo: Malheiros Editores Ltda. 2010.

MOREIRA, Leonov Pinto. **Processo administrativo tributário e a Constituição de 1988**: uma abordagem crítica. 2003. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2003.

MORGADO, Vladimir Miranda. **Contribuinte e fisco no processo administrativo** - atuação e autuação: lei nacional de normas gerais e viabilidade jurídica. Curitiba: Juruá, 2013.

_____. **Contribuinte e fisco no processo administrativo** – atuação e autuação: lei nacional de normas gerais e federalismo. Curitiba: Juruá, 2013.

NABAIS, José Casalta. Autonomia local (Alguns aspectos gerais). **Estudos sobre autonomias territoriais, institucionais e cívicas**. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2010. p. 23-102.

_____. **Direito fiscal**. 9. ed. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2016.

NETTO, Luísa Cristina Pinto e. **Participação administrativa procedimental**: natureza jurídica, garantias, riscos e disciplina adequada. Prefácio de José Manuel Sérvulo Correia. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2009.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1995.

NOHARA, Irene Patrícia. **Direito administrativo**. 8. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Altas, 2018.

NUNES, Cleucio Santos. **Curso completo de direito processual tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

OLIVEIRA, Swarai Cervone de. **Jurisdição sem lide e discricionariedade judicial**. São Paulo: Atlas, 2013.

OTERO, Paulo M. C. da C. **Lições de introdução ao estudo do direito**. Lisboa: Pedro Ferreira – Artes Gráficas, 1998. v. I. t. I e II.

_____. **Legalidade e administração pública: o sentido da vinculação administrativa à juridicidade**. Coimbra: Livraria Almedina, 2003.

_____. **Direito constitucional português: identidade constitucional**. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2010.

_____. **Direito constitucional português: organização do poder político**. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2010.

_____. **Manual de direito administrativo: I volume**. Reimp. da ed. 2013. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2014.

_____. **Direito do procedimento administrativo**. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2016.

_____. **Instituições políticas e constitucionais I**. Reimp. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2016.

PESTANA, Marcio. **Direito administrativo brasileiro**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

PETIAN, Angélica. **Regime jurídico dos processos administrativos ampliativos e restritivos de direito**. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2011.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. **Direito administrativo**. 31. ed. rev. atual e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

PORTUGAL. Ministério da Justiça. **Decreto-Lei n. 4/2015 de 7 de janeiro**. No uso da autorização legislativa concedida pela Lei n. 422014, de 11 de julho, aprova o novo Código do Procedimento Administrativo. Disponível em «https://dre.pt/home/-/dre/66041468/details/maximized?p_auth=a0a2asGQ». Acesso: 2 ago. 2018.

QUADROS, Fausto de *et al.* **Comentários à revisão do Código do Procedimento Administrativo**. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2016.

QUINTILIANO, Leonardo David. **Autonomia federativa:** delimitação no direito constitucional brasileiro. 2012. Tese (Doutorado em Direito do Estado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.

REALE, Miguel. **Estudos de filosofia e ciência do direito.** São Paulo: Saraiva, 1978.

_____. **Revogação e anulamento do ato administrativo:** contribuição ao estudo das figuras que integram o instituto da revisão dos atos administrativos pela própria administração. 2ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1980.

_____. Momentos decisivos do constitucionalismo brasileiro. **Revista de Informação Legislativa,** v. 20, n. 77, p. 57-68, jan./mar. 1983. Disponível em <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/181404>>. Acesso em: 18 dez. 2018.

_____. **O direito como experiência:** introdução à epistemologia jurídica. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1992.

_____. **Fontes e modelos do direito:** para um novo paradigma hermenêutico. São Paulo: Editora Saraiva, 1994.

_____. **Teoria tridimensional do direito.** 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

_____. Variações sobre experiência. **Estudos de filosofia brasileira.** Lisboa: Instituto de Filosofia Luso-Brasileira/Fundação Lusíada, 1994. p. 223-232.

_____. Ciência do direito e dialética. **Horizontes do direito e da história.** 3. ed. ver. e aum. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 330-6.

_____. **Experiência e cultura.** 2. ed. revista. Campinas: Bookseller, 2000.

_____. **Teoria do direito e do estado.** 5. ed. ver. São Paulo: Saraiva, 2000.

_____. **Introdução à filosofia.** 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

_____. **Filosofia do direito.** 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

_____. **Lições preliminares de direito.** 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

_____. **Lições preliminares do direito.** 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

_____. **Política e direito.** São Paulo: Saraiva, 2006.

REGO, Vicente Pereira. **Compendio ou repetições escriptas sobre os elementos de direito administrativo para uso das faculdades de direito do imperio.** 3. ed. aum. e cor. Recife: D.F. das Neves Guimarães, 1877.

REIXACH, Lluís Puñuelas I. **Poder financeiro y federalismo em los Estados Unidos.** 2. ed. Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas Y sociales, S.A., 2014.

REVERBEL, Carlos Eduardo Didier. **O federalismo numa visão tridimensional.** Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

REZENDE, Renato Monteiro de. **Normas gerais revisitadas: a competência legislativa em matéria ambiental.** Brasília: Senado Federal, Consultoria Legislativa, 2013. p. 25. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/243215/TD121-RenatoMonteiroRezende.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 24 nov. 2018.

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Processo administrativo tributário.** 3. ed. ver. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros Editores LTDA., 2008.

RIBEIRO, Wilton L.C. **Tribunal Administrativo Tributário do Estado – TATE: a eficácia das suas decisões junto aos juízes das Varas da Fazenda Pública do Estado de Pernambuco.** Recife. Dissertação (mestrado). Universidade Federal de Pernambuco/SUDENE/PNUD. Gestão Pública, 2004.

ROCHA, C. L. Antunes. Princípios constitucionais do processo administrativo no direito brasileiro. **Revista de Informação Legislativa,** Brasília, a. 34, n. 136, out./dez. 1997. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/287/r136-01.pdf?sequence=4>> . Acesso em: 29 abr. 2018.

ROCHA, Joaquim Freitas da; SILVA, Hugo Flores da. **Teoria geral da relação jurídica tributária.** Coimbra: Edições Almedina S.A., 2017.

ROCHA, Joaquim Freitas da. **Lições de procedimento e processo tributário.** 6. ed. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2018.

ROCHA, Sergio André. **Processo administrativo fiscal: controle do lançamento tributário.** 4ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

ROURE, Agenor Lafayette de. **A constituição republicana**: volume II. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1918. Disponível em: <http://objdigital.bn.br/objdigital2/acervo_digital/div_obrasgerais/bndigital0250/bndigital0250.pdf>. Acesso em: 30 de maio de 2018.

SANCHES, J. L. Saldanha. **Do acto à relação**: o direito fiscal entre o procedimento administrativo e a teoria geral das obrigações. Disponível em: <<http://www.saldanhasanches.pt/pdf2/2003,%20EH_%20IGT,%20835-852.pdf>>. Acesso em: 07 de fevereiro de 2018.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 12. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

SCHMIDT-ASSMANN, Eberhard. *La teoría general del derecho administrativo como sistema: objeto y fundamentos de la construcción sistemática*. Trad. Javier Barnés Vásquez et al. Madrid: Marcial Pons, Edicionais Jurídicas y Sociasles, S.A., 2003.

_____. **Dogmática jurídico-administrativa**: um balanço intermédio sobre a evolução, a reforma e as funções futuras. Trad. de António Francisco de Sousa. São Paulo: Editora Saraiva, 2016.

SCHRAMEK, Christoph. *El procedimiento administrativo austríaco*. In: ALFONSO, Luciano Parejo; CABALLERÍA, Marcos Vaquer (dir.). *Estudios sobre el procedimiento administrativo I: derecho comparado*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2018. p. 49-69.

SEARLE, J. R. **Mente, linguagem e sociedade**: filosofia no mundo real. Rio de Janeiro: Rocco, 2000.

SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual à Constituição**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2006.

SILVA, Vasco Manuel Pascoal Dias Pereira da. **O contencioso administrativo no divã da psicanálise**. 2ª ed. actualiz. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2013.

_____. **Em busca do acto administrativo perdido**. Reimp. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2016.

SOARES, Orlando. A vocação do estado unitário no Brasil. **Revista de informação legislativa**, a. 25, n. 98, p. 115-126, abr./jun. 1988. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/181849/000437691.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 3 jun. 2018.

SOUZA, Moacyr Benedicto de. O ideal federalista nas revoluções brasileiras. **Revista de Informação Legislativa**, v. 23, n. 90, p. 35-52, abr./mar. 1986. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/181717>>. Acesso em: 3 jun. 2018.

SOUSA, Rubens Gomes de. Revisão judicial dos atos administrativos em matéria tributária por iniciativa da própria administração. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 29, p. 441-453, jul. 1952. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/12496/11397>>. Acesso em: 06 Jan. 2019

_____. Idéias gerais para uma concepção unitária e orgânica do processo fiscal. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 34, p. 14-33, out. 1953. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/13306/12208>>. Acesso em: 22 Ago. 2017.

_____. Reflexões sôbre a reforma da justiça fiscal. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 16, p. 1-18, abr. 1949. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/10946>>. Acesso em: 07 Jan. 2019.

SOUZA, Rafael Soares. **Justiça administrativa: o sistema brasileiro**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2014.

STARCK, Christian. Princípios do federalismo e o Brasil. In: MENDES, Gilmar Ferreira; MUDROVITSCH, Rodrigo de Bittencourt (coord.). **Assembleia nacional constituinte de 1987-1988: análise crítica**. São Paulo: Saraiva, 2017.

SUNDFELD, Carlos Ari. Processo e procedimento administrativo no Brasil. In: MUÑOZ, Guillermo Andrés; _____ (coord.). **As leis do processo administrativo**. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2006. p. 17-36

_____. Uma Lei de Normas Gerais para a Organização Administrativa Brasileira: O Regime Jurídico Comum das Entidades Estatais de Direito Privado e as Empresas Estatais. **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, [S.l.], v. 16, n. 59, jul. 2011. ISSN 2236-5710. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/cgpc/article/view/3699/2326>>. Acesso em: 27 Nov. 2018.

_____. **Fundamentos de direito público**. 5. ed. 5. t. São Paulo: Malheiros, 2014.

TAJADURA, Javier; BÁRCENA, Josu de Miguel. Estudio preliminar. El federalismo em la era de la globalización. In: _____; _____ (eds.). **Federalismos del siglo XXI**. Madri: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014.

TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional**. 20ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores S.A., 2005.

TÔRRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado**: autonomia privada, simulação, elusão tributária. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

_____. Comentários ao art. 146. CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (coord.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013.

TORRES, Ricardo Lobo. O direito a ampla defesa e a processualidade tributária. In: ROCHA, Sergio André (coord.). **Processo administrativo tributário** – estudos em homenagem ao professor Aurélio Pitanga Seixas Filho. São Paulo: Quartir Latin, 2007.

VALERO, Muiz Martins. Fiscalização tributária: poderes do fisco e direitos do contribuinte. In: TÔRRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe; FEITOSA, Raymundo Juliano (coord.). **Direito tributário e processo administrativo aplicados**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 211-54.

VELLOSO, Carlos. Estado Federal e Estados Federados na Constituição de 1988: do equilíbrio federativo. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 187, p. 1-36, jan. 1992. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/44969/47900>>. Acesso em: 19 Mai. 2018

XAVIER, Alberto Pinheiro. **Conceito e natureza do lançamento tributário**. São Paulo: Editora Juriscredi Ltda., 1972.

_____. **Do procedimento administrativo**. São Paulo: Bushatsky, 1976.

_____. **Do lançamento no direito tributário brasileiro**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1977.

_____. **Do lançamento**: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2. ed. totalmente reformulada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

XAVIER, Alberto. **Princípios do processo administrativo e judicial tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

ZIPPELIUS, Reinhold. **Teoria geral do estado (Ciência Política)**. Trad. António Francisco de Sousa, António Franco. São Paulo: Saraiva, 2016.