

UNIVERSIDADE CATÓLICA DE PERNAMBUCO – UNICAP
PRÓ – REITORIA ACADÊMICA
COORDENAÇÃO GERAL DE PÓS-GRADUAÇÃO
MESTRADO EM DIREITO

Mário de Godoy Ramos

A APLICABILIDADE DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL NO PROCESSO
ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO ESTADUAL

Recife

2022

Mário de Godoy Ramos

**A APLICABILIDADE DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL NO PROCESSO
ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO ESTADUAL**

Dissertação apresentada à Banca examinadora da Universidade Católica de Pernambuco (PPGD – UNICAP) para obtenção do grau de Mestre em Direito.

Área de concentração: Direito, Processo e Cidadania.

Linha de Pesquisa: Processo, Hermenêutica e Efetividade dos Direitos.

Orientador: Professor Doutor Raymundo Juliano Rego Feitosa.

Recife

2022

R175a Ramos, Mário de Godoy
A aplicabilidade do Código de Processo Civil no Processo
Administrativo Tributário Estadual / Mário de Godoy Ramos, 2022.
108 f. il.

Orientador: Raymundo Juliano Rego Feitosa
Dissertação (Mestrado) - Universidade Católica de
Pernambuco. Programa de Pós-graduação em Direito.
Mestrado em Direito, 2022.

1. Processo civil. 2. Processo administrativo. 3. Processo
tributário. I. Título.

CDU 347.9:336.2

Luciana Vidal - CRB-4/1338

Nome: Mário de Godoy Ramos

Título: A aplicabilidade do Código de Processo Civil no Processo Administrativo Tributário estadual

Área de concentração: Direito, Processo e Cidadania.

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Católica de Pernambuco como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Aprovado em: 17/01/2022.

Banca Examinadora

Orientador/Presidente: Prof. Dr. Raymundo Juliano Rego Feitosa.

Instituição: Universidade Católica de Pernambuco

Assinatura: 

Prof. Dr. Marcelo Labanca Corrêa de Araújo

Instituição: Universidade Católica de Pernambuco

Julgamento: aprovado.

Assinatura: 

Prof. Dr. Roberto Pinheiro Campos Gouveia Filho

Instituição: Universidade Católica de Pernambuco


Julgamento: aprovado.

Assinatura: 

Prof. Dr. Antonio Carlos Ferreira de Souza Júnior

Instituição: Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBET)

Julgamento: aprovado.

Assinatura: 
ANTONIO CARLOS FERREIRA DE SOUZA JUNIOR Assinado de forma digital por ANTONIO CARLOS FERREIRA DE SOUZA JUNIOR Data: 2022.04.13 16:04:55 -03'00'

AGRADECIMENTOS

Ao meu mestre orientador, o Professor Dr. Raymundo Juliano Feitosa.

Aos meus mestres da UNICAP, professores Marcelo Labanca e João Paulo Allain.

Aos mestres presentes na banca de defesa, professores Marcelo Labanca (a quem agradeço duplamente), Roberto Campos e Antonio Souza Jr., pelas excelentes críticas construtivas que levaram a um importante aprimoramento do trabalho.

À minha esposa e à minha família, pelo apoio incondicional.

À Arthuzinho, que me fez, além de pai, um homem melhor e mais feliz.

Aos amigos David Beltrão, Ivo Dantas e Maria Luiza (Malu), que muito me estimularam e ajudaram no Mestrado.

RESUMO

O Código de Processo Civil (CPC) determina, no art. 15, que suas disposições são aplicadas nos processos administrativos, espécie no qual se incluem os processos administrativos tributários, de forma subsidiária e supletiva. Porém, o CPC/15 é uma Lei Federal ordinária, de nº 13.105 de 2015, e seu fundamento de validade e incidência não é claro para automática observação e aplicação por parte dos entes subnacionais em razão da autonomia federativa de cada Estado. Investiga-se a possibilidade de o CPC ser aplicável no Processo Administrativo Tributário dos Estados da Federação, especialmente porque 9 (nove) Estados silenciam em sua legislação quanto à aplicabilidade do CPC. A ADI nº 5.492/RJ, que tramita no Supremo Tribunal Federal, questiona a constitucionalidade do art. 15 do CPC em razão da autonomia federativa dos entes subnacionais. Caso a aplicabilidade seja legítima, o CPC é aplicável supletiva e subsidiariamente diante das eventuais lacunas normativas da Lei do PAT que ensejaria o aplicador do direito recorrer ao CPC. Objetiva o trabalho refletir sobre a legitimidade dessa integração normativa. A conclusão é que não há ofensa à autonomia federativa uma vez que a norma local deve ser aplicada com primazia. Apenas no caso de lacuna normativa haveria a necessidade de integração normativa na qual o CPC/15 seria aplicável de forma subsidiária ou supletiva, submetendo-se ainda a um juízo de compatibilidade da norma residual com a legislação local. Especialmente, o CPC/15 deve ser aplicado quando a integração normativa implicar em eficácia de garantias constitucionais processuais.

Palavras-chave: Processo Administrativo Tributário. Código de Processo Civil. Aplicação subsidiária. Aplicação supletiva. Pesquisa dogmática em direito.

ABSTRACT

The Civil Procedure Code determines in art. 15, that its provisions are applied in administrative proceedings, of which the tax administrative proceedings are a type, in a subsidiary and supplementary manner. However, CPC is an ordinary Federal Law, published under nº 13,105 of 2015, and its validity and incidence basis is not clear for automatic observation and application by subnational entities due to the federative autonomy of each State. The applicability of the CPC in the tax administrative proceedings (PAT) of each State of the Federation of Brazil is investigated, especially because 9 (nine) States are silent in their legislation regarding the applicability of the CPC. The direct unconstitutionality action (ADI) nº 5.492/RJ, which is being processed at the Federal Supreme Court, challenges the constitutionality of art. 15 of the CPC due to the federative autonomy of subnational entities. If the applicability is legitimate, the CPC is supplementary and subsidiary applicable, in view of any legal gaps in the PAT Law that would authorize the use of the CPC by tax administrative judges. The work aims to reflect on the legitimacy of this normative integration. The conclusion is that there is no offense to federative autonomy, since the local norm must be applied primarily. Only in the case of legal gaps would be needed normative integration for which the CPC's provisions will be applied subsidiarily or supplementary. It's also needed a judgment of compatibility of the residual norm with local legislation. Especially, CPC must be applied when the normative integration implies to the effectiveness of procedural constitutional guarantees.

Keywords: Administrative Tax Process. Code of Civil Procedure. Subsidiary application. Supplementary application. Dogmatic research in law.

SUMÁRIO

<u>INTRODUÇÃO</u>	10
<u>1. CAPÍTULO I – METODOLOGIA E ESTRATÉGIA DA PESQUISA</u>	14
1.1. JUSTIFICATIVA DO PROBLEMA	14
1.2. CONSEQUÊNCIAS DA PESQUISA	15
1.3. METODOLOGIA	17
1.4. NORMA CONTIDA NO ART. 15 DO CPC	20
1.5. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 5.492/RJ	21
1.6. NORMAS CONFRONTADAS E PROPOSIÇÕES	23
<u>2. CAPÍTULO II - PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO COMO PROCESSO</u>	25
2.1. PROCESSO OU PROCEDIMENTO?	25
2.2. PROCEDIMENTO	26
2.3. PROCESSO	27
2.4. NATUREZA PROCESSUAL DOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS	31
2.5. PRINCÍPIO DA JURISDICIONALIZAÇÃO DA IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA	34
2.6. PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO COMO PROCESSO JURISDICIONAL	36
2.7. O PROCESSO ADMINISTRATIVO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988	40
2.7.1. PROCESSO ADMINISTRATIVO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL A PARTIR DO CONSTITUINTE DERIVADO	42
2.8. PROCESSO ADMINISTRATIVO NAS SÚMULAS DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL	43
2.9. O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO NA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL	44
2.10. NORMAS PROCEDIMENTAIS EM LEGISLAÇÕES DE PAT	45
<u>3. CAPÍTULO III - APLICAÇÃO SUPLETIVA E SUBSIDIÁRIA</u>	49
3.1. TERMOS PESQUISADOS	49
3.2. PLURISSIGNIFICAÇÃO DO VOCÁBULO SUPLETIVO	49
3.3. PLURISSIGNIFICAÇÃO DO VOCÁBULO “SUBSIDIÁRIA”	50
3.4. INTERPRETAÇÃO DA DOCTRINA AO ART. 15 DO CPC/15	51
<u>4. CAPÍTULO IV - INTEGRAÇÃO NORMATIVA</u>	60
4.1. INTEGRAÇÃO VOLUNTÁRIA DO ENTE SUBNACIONAL	60

4.1.1. LEVANTAMENTO DE LEGISLAÇÕES ESTADUAIS DE PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO	61
4.1.2. RESULTADOS DO LEVANTAMENTO	62
4.1.3. OBSERVAÇÕES DO LEVANTAMENTO	66
4.2. INTEGRAÇÃO NA AUSÊNCIA DE NORMAS	66
4.2.1. AS LACUNAS E A COMPLETEZ DO SISTEMA JURÍDICO	67
4.2.2. ANALOGIA COMO INSTRUMENTO DE INTEGRAÇÃO NORMATIVA NO DIREITO POSITIVO BRASILEIRO	69
4.2.3. PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO ANÁLOGO AO PROCESSO CIVIL	70
4.3. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL COMO REGRA DE DIREITO PROCESSUAL COMUM	74
4.3.1. REGRAS COMUNS DO PROCESSO	74
4.3.2. FUNÇÃO INTEGRATIVA DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL	78
<u>5. CAPÍTULO V – FEDERALISMO E AUTONOMIA FEDERATIVA</u>	<u>81</u>
5.1. NOÇÕES INTRODUTÓRIAS	81
5.2. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE PELA VIOLAÇÃO DA AUTONOMIA FEDERATIVA	82
5.3. FEDERALISMO FISCAL E NATUREZA DA NORMA	83
5.4. COMPETÊNCIA DA UNIÃO: ART. 22, I DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988: LEGISLAR SOBRE PROCESSO CIVIL.	86
5.5. COMPETÊNCIA CONCORRENTE DA UNIÃO E DOS ESTADOS.	88
5.6. COMPETÊNCIA DOS ESTADOS FEDERADOS	91
<u>6. CAPÍTULO VI - ESTRUTURA NORMATIVA DO ART. 15 DO CPC</u>	<u>94</u>
<u>CONCLUSÕES</u>	<u>96</u>
<u>REFERÊNCIAS</u>	<u>99</u>

INTRODUÇÃO

O trabalho tem como objeto nuclear analisar a norma contida no art. 15 do Código de Processo Civil de 2015 (CPC) que determina a aplicação das suas disposições no Processo Administrativo. A análise é feita a partir dos argumentos levantados na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.492/RJ na qual, dentre outros dispositivos, questionou-se a constitucionalidade do art. 15 do CPC, que determina a aplicabilidade subsidiária e supletiva do CPC ao Processo Administrativo Tributário dos Estados.

O CPC, Lei nº 13.105/2015, de recente vigência, instituiu profundas alterações em todo o sistema jurídico processual nacional, com consequências ainda não de todo aferidas, inclusive quanto à sua própria previsão de aplicação supletiva e subsidiária sobre os processos administrativos (art. 15). Objetiva a pesquisa esclarecer se é aplicável o Código de Processo Civil ao processo administrativo tributário dos entes subnacionais, visando investigar os critérios dessa integração normativa.

O referido art. 15 prescreve que as disposições do Código são aplicáveis supletiva e subsidiariamente nos processos administrativos. O Processo Administrativo Tributário é uma espécie de processo administrativo e, *a priori*, se aplicaria. Porém, o CPC é uma Lei Federal e se faz necessário investigar a legitimidade de impor suas normas aos entes subnacionais: Estados, Distrito Federal e Municípios.

Nesse sentido, a pergunta que norteia a presente pesquisa é: diante da autonomia federativa e da regra do art. 15 da Lei Federal ordinária nº 13.105/2015, que determina a aplicação supletiva e subsidiária nos processos administrativos, o Código de Processo Civil é aplicável ao Processo Administrativo Tributário dos Estados?

Dessa forma, a pesquisa tem como objetivo geral investigar se a norma do art. 15 do Código de Processo Civil é norma integrativa legítima e, portanto, se o CPC é aplicável de forma residual no Processo Administrativo Tributário dos Estados da Federação, ainda que a Lei Estadual nada fale sobre essa aplicabilidade.

Para cumprir o objetivo geral, a pesquisa passa por objetivos específicos de (i) investigar os parâmetros hermenêuticos necessários à aplicação supletiva e subsidiária das normas, especialmente quando promulgadas por entes federativos distintos; (ii) levantar e analisar de forma crítica as principais teses trazidas na ADI 5492/RJ, ação que questiona a constitucionalidade do art. 15 do CPC; (iii) ampliar o estudo da pesquisa sob a ótica da função integrativa do Processo Civil, do Federalismo Cooperativo e da analogia como técnica de integração normativa.

Para esclarecer a metodologia da pesquisa, no Capítulo I informamos a metodologia, o objeto, um breve relato da norma objeto da pesquisa (art. 15 do CPC), as normas confrontadas pela ADIN nº 5.492/RJ e formularemos as principais proposições para testar a hipótese.

Na Ação Direta de Constitucionalidade nº 5.492/RJ, dentre seus pedidos, formula-se pedido pela interpretação conforme à Constituição para que a aplicação do art. 15 do CPC se restrinja apenas à União e, portanto, não se aplique aos Estados e Municípios. Ou seja, há uma relação causal clara entre o art. 15 do CPC e o ajuizamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade.

Analisaremos no bojo da dissertação os discursos jurídicos suscitados a favor e contra a constitucionalidade do art. 15 do CPC no julgamento da ADI 5492/RJ.

A ADI foi ajuizada pelo Governador do Estado do Rio de Janeiro e tem vários sujeitos processuais que defendem ou a constitucionalidade do art. 15 ou a tese do autor. Sustentam a constitucionalidade do art. 15 do CPC, a Advocacia Geral da União, o IBDP – Instituto Brasileiro de Direito Processual, a PGR – Procuradoria Geral da República e a ANNEP – Associação Norte e Nordeste de Professores de Processo. Defendem a tese autoral, de inconstitucionalidade do art. 15 do CPC, a PGM-SP (Procuradoria Geral do Município de São Paulo), o CFOAB – Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, a ABDPRO e a CNPGEDEF – Colégio Nacional de Procuradores-Gerais dos Estados e do Distrito Federal. O caso escolhido garante a **variação interna de hipóteses**. Esse caso contém importância para gerar hipóteses de respostas ao problema e identificar os processos de construção da linha argumentativa.

Tendo em vista que os discursos em petições não são trabalhos acadêmicos e são resumidos em uma peça processual, é importante ampliar o marco teórico sobre outras fontes que não foram citadas, mas merecem análise para colaborar com a solução do problema. As hipóteses geradas serão ponto de partida para a submissão a uma pesquisa dogmática mais ampla que visa aferir a hermenêutica adequada do art. 15 do CPC.

Em seguida, será implementada a pesquisa de cunho dogmático sobre os pontos mais relevantes para solucionar a questão jurídica posta.

O capítulo II será necessário para perscrutar o processo administrativo tributário, para definir se o que chamamos de Processo Administrativo Tributário é processo ou procedimento. Caso não seja considerado processo, não é possível incidir a norma do art. 15 do CPC perante as decisões de litígio administrativo dos entes subnacionais estatais. Em sendo processo, no qual o estudo diferencia de procedimento, aplicar-se-ia o art. 15 apenas na fase processual.

No capítulo III, será desenvolvida a investigação semântica do que vem a ser aplicação supletiva e subsidiária. Analisamos a plurissignificação semântica desde sua etimologia à significação dada pela doutrina de Processo Civil.

Por conseguinte, o capítulo IV será o ambiente para investigação dos critérios de integração normativa no Direito Positivo brasileiro. Realizamos levantamento para verificar quantos Estados brasileiros voluntariamente exerceram sua competência político-legislativa para inserir na legislação de Processo Administrativo Tributário local a eleição do Código de Processo Civil como critério de integração normativa.

Esse levantamento serve para verificar quantos Estados brasileiros são impactados pelo problema: quantos Estados não determinam, na sua legislação, a aplicação subsidiária ou supletiva do CPC? Quantos Estados determinam, na legislação, a aplicação subsidiária ou supletiva do CPC? Realizaremos um banco de dados com essas informações.

A partir dessa verificação, podemos perceber a importância da pesquisa. Em uma hipótese extrema, caso todos os Estados determinassem em suas leis locais a aplicação subsidiária do CPC, o problema não teria importância. Em outro extremo, caso todos os Estados do Brasil silenciassem sobre a aplicabilidade,

o impacto da ADI 5492/RJ seria enorme, gerando um problema de integração normativa.

A análise de dados será feita sobre as legislações de cada Estado sobre Processo Administrativo Tributário. Para limitar o objeto da pesquisa, analisaremos apenas a situação dos 27 entes, estaduais e distrital, os 26 Estados e o Distrito Federal do Brasil. Dessa forma podemos concentrar os esforços na análise da competência federativa da União e dos Estados, excluindo a análise da competência legislativa municipal.

Em seguida, a pesquisa adentra em aspectos complementares como as técnicas de integração normativa, como a analogia. Talvez o Código de Processo Civil seja o Instituto jurídico mais análogo a uma Lei estadual de Processo Administrativo Tributário. No Direito Processual Civil, estudaremos a função integrativa do Processo Civil.

Como o pano de fundo do problema é uma questão de federalismo, no Capítulo V será necessário adentrar na pesquisa sobre federalismo clássico e cooperativo, as relações horizontais e verticais entre os entes federativos. Especialmente, um estudo sobre as competências legislativas da União e dos Estados pertinentes à natureza do problema.

No capítulo VI, após a passagem pelas regras gerais e doutrina, testamos as proposições de inconstitucionalidade formuladas pelo Governador do Rio de Janeiro na petição inicial da ADIN nº 5.492/RJ, finalizando o percurso teórico-metodológico necessário para uma resposta adequada ao problema de pesquisa posto.

1. CAPÍTULO I – METODOLOGIA E ESTRATÉGIA DA PESQUISA

1.1. Justificativa do Problema

Tanto a Constituição Federal de 1988 quanto o CPC nomeiam o processo administrativo como processo e não como mero procedimento. Assim, o conseqüente do art. 15 do CPC é no sentido de determinar a aplicação supletiva e subsidiária do Código nos procedimentos administrativos.

Devido a esse artigo 15, o Código de Processo Civil é amplamente aplicado nos processos administrativos tributários em trâmite nos órgãos de Contencioso Administrativo Tributário do Brasil. Às vezes são aplicados mediante autorização expressa do ente subnacional quando a legislação local se submete à aplicabilidade do Código de Processo Civil. No caso de Pernambuco, o CPC é aplicado mesmo sem expressa autorização da Lei do PAT. Em um caso ou outro, aparentemente não há reflexão da legitimidade de uma Lei Federal intervir na legislação local.

A exemplo, o Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco (TATE), órgão de julgamento dos processos administrativos tributários de Pernambuco, aplica supletiva e subsidiariamente o Código de Processo Civil. Porém, a Lei estadual, nº 10.654/1991, a Lei do PAT, se omite sobre a aplicabilidade do CPC.

Por outro lado, outros Tribunais Administrativos resistem em aplicar o CPC subsidiariamente¹. Um dos exemplos é o Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo, o TIT-SP. Assim como Pernambuco, a Lei do Processo Administrativo Tributário de São Paulo também silencia sobre a aplicação do CPC.

O Contencioso Administrativo mais importante do país, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, contém decisões oscilantes sobre a aplicabilidade. Já se decidiu sobre a não aplicação em julgado com a seguinte ementa:

RECURSO VOLUNTÁRIO INTEMPESTIVO. APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA DO CPC. DESCABIMENTO. Não há, nas regras de procedimento do Processo Administrativo Fiscal (Decreto nr. 70.235, de 1972) nenhuma

¹ NOVASKI, André. Tribunais administrativos resistem em aplicar o CPC/15 subsidiariamente. **Jota**, 05 jun. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/foruns-administrativos-tributarios-resistem-em-aplicar-o-cpc-15-subsidiariamente-05062019>. Acesso em 11/08/2019.

previsão a respeito de litisconsórcio ou aplicação subsidiária das regras do CPC.²

O objetivo do trabalho é averiguar a legitimidade da aplicação do art. 15 do CPC em casos como o de Pernambuco. Caso a hipótese seja confirmada, o CPC se aplica supletiva e subsidiária.

Essa indagação é necessária uma vez que a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 defere autonomia político-administrativa de cada ente federativo no art. 18. É importante analisar a vinculação heteronormativa do CPC diante da autonomia político-legislativa dos entes subnacionais. Trata-se de uma questão de federalismo e de integração normativa nos processos administrativos tributários dos entes subnacionais.

É com base no art. 18 e no art. 25, §1º da Constituição Federal que o Governador do Estado do Rio de Janeiro ajuizou Ação Direta de Inconstitucionalidade perante o art. 15 do CPC – dentre outros artigos impugnados nessa ação dias depois do início da vigência do Novo CPC. Analisaremos neste trabalho os discursos jurídicos trazidos pelo autor da ação, da Advocacia Geral da União, Procuradoria Geral da República e dos *amicus curiae* que se manifestaram sobre o tema.

1.2. Consequências da Pesquisa

Uma pesquisa qualitativa pode contribuir: (i) formulando uma pergunta importante, mas não abordada por outro acadêmico; (ii) tentando resolver uma questão que invocou respostas conflitantes; (iii) tratando uma velha questão de forma única; (iv) coletando novos dados sobre implicações; (v) aplicando melhores métodos para reanalisar as informações existentes³.

O trabalho formula uma pergunta importante, mas ainda não abordada. Existem obras⁴ e artigos⁵ publicados sobre os impactos do CPC no

² RECEITA FEDERA DO BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 3ª Câmara da 1ª Turma Ordinária. Processo 15582.720351/2015-07. Acórdão nº 1301-001.969. Data da sessão: 05/04/2016. Disponível em <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf> . Acesso em 11 de janeiro de 202

³ EPSTEIN, Lee. Pesquisa empírica em direito [livro eletrônico] :as regras de inferência / Lee Epstein, Gary King. São Paulo: Direito GV, 2013. -- (Coleção acadêmica livre) 7 Mb ; PDF. Título original: The rules of inference. - Vários tradutores. P. 76.

⁴ CUNHA, Leonardo Carneiro da; SOUZA JÚNIOR, Antonio Carlos F. de. **Novo CPC e o Processo Tributário**. São Paulo: FocoFiscal, 2015.

Processo Administrativo Tributário, mas nenhum se aprofunda sobre as premissas de validade e da aplicação de uma lei federal ordinária no ordenamento jurídico estadual.

Artigos partem do pressuposto que o CPC é aplicável, logo, os Tribunais Administrativos devem seguir precedentes judiciais⁶ e devem ter as mesmas regras de fundamentação das decisões, ônus probatório, de comparecimento espontâneo⁷.

A dissertação tem como objetivo indicar critérios de integração normativa na situação de lacuna normativa. Na hipótese do CPC ser aplicado, a integração está moldada, se não for aplicável, há um problema de integração normativa.

Para delimitar o objeto, ressalta-se que o trabalho não tem como objetivo adentrar nas especificidades de aplicações no caso concreto, mas, para fins de didática e ilustração das potenciais aplicabilidades, o CPC tem o potencial de regulamentar a perícia, a instrução do processo, hipóteses de impedimento e suspeição do julgador tributário, a admissão de provas, as decisões, os recursos, entre outros atos processuais.

Dentro dessa perspectiva, o CPC pode ser especialmente aplicável para assegurar garantias processuais constitucionais. A Constituição Federal de 1988 prescreve diversas garantias processuais como a razoável duração do processo, o direito ao devido processo legal, e as garantias de ampla defesa e ao contraditório.

O resultado da pesquisa servirá de referência para aplicadores do direito no processo administrativo, a exemplo de julgadores tributários, procuradores, auditores fiscais e advogados no âmbito do Contencioso Administrativo uma vez que apresentará parâmetros hermenêuticos que apontem se – e, caso possível, em que hipóteses - será possível aplicar o CPC/15 ao Processo Administrativo Tributário Estadual.

⁵ REIS, Clóvis Mendes. **Os impactos do novo CPC nos processos administrativos**. Acessível por: <https://jus.com.br/artigos/52510>

⁶ VENTURA, Bruno; MARTONE, Rodrigo; FARINA FILHO; Sérgio. **Com novo CPC, tribunais administrativos devem seguir precedentes judiciais**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-ago-29/cpc-tribunais-administrativos-seguir-precedentes> . Acesso em 20 de agosto de 2020.

⁷ CUNHA; SOUZA JÚNIOR, op. cit.

1.3. Metodologia

A metodologia da pesquisa é teórica e dogmática, por três motivos: primeiro, trabalha com a interpretação da norma do art. 15 do CPC; segundo, tem como viés investigar qual, dentre duas correntes, melhor aplica o direito ao objeto da pesquisa; e terceiro, trabalha com a explicação e aplicação de conceitos jurídicos – tais como os de aplicação subsidiária e supletiva – a situações práticas.

O marco epistemológico adotado na pesquisa é o Constructivismo Lógico Semântico, método calcado na filosofia do direito, baseado em premissas formais, linguísticas e lógicas. O plano pragmático não está no termo, mas está presente em suas finalidades e premissas. Os termos lógico, semântico e pragmático, afirma o doutrinador Paulo de Barros Carvalho⁸, podem ser substituídos pelo termo semiótica, que já inclui os três planos de base da metodologia científica.

A metodologia do Constructivismo Lógico Semântico foi fundada por Lourival Vilanova e Paulo de Barros Carvalho. O pernambucano Lourival Vilanova em sua obra “A Estrutura Lógica e os Sistema de Direito Positivo”⁹ influenciou a criação desse movimento denominado de “Constructivismo Lógico Semântico”. Paulo de Barros Carvalho utilizou as premissas positivistas de Lourival Vilanova, especialmente dentro da perspectiva da Teoria das Normas Jurídicas, e criou a RMIT – Regra Matriz de Incidência Tributária já utilizando em sua tese de livre docência em 1981 sobre a regra matriz do ICM¹⁰ que, na época, antes da Constituição de 1988, ainda não era ICMS.

Consiste o Constructivismo Lógico Semântico, em primeiro lugar, em uma filosofia do conhecimento ligada à Filosofia da Linguagem, inspirado na teoria de Wittgenstein, em que a linguagem deixa de ser instrumento acessório do conhecimento para ocupar papel principal como construtor da realidade¹¹. A linguagem não apenas expressa e intermedia, mas antes de tudo constrói e dá vida à realidade.

As coisas, o objeto, têm nome, mas não por si, somente através da linguagem. A linguagem exerce uma função primordial na metodologia. A linguagem

⁸ CARVALHO; Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 5ª Edição. São Paulo: Noeses, 2013, p. 21.

⁹ VILANOVA, Lourival. **Estruturas Lógicas E O Sistema De Direito Positivo**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **A regra matriz do ICM**. 1981. 437 f. Tese (Livre docência em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1981.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. 2013, op. cit., p. 25.

é fundamental para conhecer o objeto, para identificar o objeto, para criar o objeto, para formular proposições¹².

A língua é um sistema de signos criados em uma comunidade de discursos. Para Habermas, a língua possui um horizonte categorial de significações articuladora de cultura e pré-compreensão do mundo. A visão do mundo se dá a partir da linguagem. O mundo que conhecemos é aquele que conhecemos através da linguagem¹³.

Assim é o Direito. A realidade jurídica é criada pela linguagem jurídica, representada pelo sistema de signos jurídicos estabelecidos pela comunidade jurídica. Para fins de atribuir credibilidade à sua filosofia, o método foca na precisão linguística e também em critérios lógicos¹⁴.

É no plano lógico e pragmático, que se funda a RMIT – Regra Matriz de Incidência Tributária, técnica e método da interpretação e aplicação das normas jurídicas tributárias. Dentro da metodologia científica fundada por Lourival Vilanova¹⁵ e Paulo de Barros Carvalho, a Regra Matriz de Incidência Tributária configura-se em uma importante técnica para detalhar a estrutura da norma jurídica e os fundamentos da incidência da norma jurídica tributária. A técnica pode ser aplicada em outros ramos do Direito, mas, quando se fala em RMIT, o último termo deixa claro que se está diante de uma estruturação de uma norma tributária.

Haverá a diferença na estruturação da norma objeto do problema uma vez que não é de natureza tributária, contudo, todas as normas jurídicas podem ser interpretadas a partir da Teoria da Norma Jurídica de Lourival Vilanova, extraída principalmente a partir de sua obra “Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo”¹⁶.

Atua no Plano Pragmático do Constructivismo Lógico-Semântico, pois, no plano pragmático, visa interpretar e aplicar a norma, concedendo respostas importantes ao intérprete e ao aplicador do direito. No plano pragmático, responde-se ao intérprete e ao aplicador quem e como aplicar a norma.

¹² CARVALHO, Aurora Tomazine. **Curso de Teoria Geral do Direito**. 6ª Edição. Noeses. Edição Kindle, posição 1182.

¹³ Idem, posição 1236.

¹⁴ Idem, posição 2783.

¹⁵ VILANOVA, Lourival. **Estruturas Lógicas E O Sistema De Direito Positivo**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

¹⁶ VILANOVA, Lourival. **Estruturas Lógicas E O Sistema De Direito Positivo**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

No plano sintático, delimita o objeto – parte importante do rigor da metodologia científica - e destrincha a estrutura da norma jurídica em critérios lógicos coerentes com a Teoria da Norma Jurídica e os aspectos da incidência.

Os critérios da RMIT são os critérios materiais, espaciais, temporais, pessoal e quantitativo, mas com estrutura lógica de incidência que se divide no antecedente e no conseqüente da relação jurídica tributária.

No antecedente, estão presentes os fundamentos da incidência do fato à norma. Diante do fato gerador do direito tributário, verifica-se a subsunção do fato à norma dentro da hipótese legal, cujo critérios devem ser estabelecidos sob o princípio da legalidade.

O fato social, ocorrido no mundo, é um evento que deve ser traduzido em linguagem competente, para verter o fato em linguagem jurídica e assim se estabelecer como um fato jurídico. Caso o fato jurídico se adegue à hipótese legal estabelecido pela norma, haverá a subsunção.

Escolhemos essa linha metodológica por reputar adequada ao objeto da pesquisa. O trabalho tem uma construção dentro de uma linha lógica e focado no plano semântico dos principais termos da norma contida no art. 15 do CPC/15. A metodologia do Construtivismo Lógico Semântico é positivista, compreendendo o direito a partir do ordenamento jurídico positivado¹⁷.

A lógica é construída a partir da identificação de que, antes de tudo, para que o Código de Processo Civil seja hipoteticamente aplicável no processo administrativo, é preciso averiguar se o processo administrativo tributário contém natureza processual e características processuais.

Em seguida, é com base no plano semântico que se investiga a norma contida no art. 15 do CPC. A semântica é trabalhada a partir da etimologia dos principais vocábulos empregados na norma, bem como da significação que a doutrina confere a essa norma e aos termos jurídicos contidos no dispositivo.

A construção da pesquisa prossegue a partir dos institutos jurídicos afetas à questão, como o federalismo político e integração normativa dentro do ordenamento jurídico pátrio. Ao final, a partir da coerência - um dos elementos da lógica - do ordenamento jurídico, da semântica e da doutrina analisada, assim como das exclusões do que não for pertinente, podemos chegar à conclusão sobre a

¹⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini. Op. cit., posição 4531.

hipótese levantada, de o CPC/15 ser aplicável no âmbito do processo administrativo tributário estadual.

A conclusão, apesar de teórica dentro dos modais deônticos permitido/proibido/necessário, não perde de vista o plano pragmático, no qual passamos a construir a regra matriz de incidência da norma contida no art. 15 do CPC/15 para que o trabalho tenha o potencial de orientar a atuação do aplicador do Direito. São exemplos de aplicadores em potencial os Julgadores Tributários, Procuradores, Auditores Fiscais e advogados no âmbito do Contencioso Administrativo.

1.4. Norma contida no art. 15 do CPC

A pesquisa dogmática, baseia-se em normas de direito positivo cujo objeto central é a norma contida no artigo 15 do Código de Processo Civil, que contém o seguinte texto legal: “Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente”¹⁸.

Extraindo a parte que interessa a este estudo, vê-se que a norma tem a seguinte estrutura de antecedente e consequente. No campo antecedente: na ausência de normas que regulem processos administrativos, gênero no qual o Processo Administrativo Tributário é espécie, o consequente, a conduta esperada, é que as disposições do Código de Processo Civil são aplicadas supletiva e subsidiariamente.

Em uma situação hipotética, seria o caso de lavrar decisão ou despacho em julgamento de Processo Administrativo Tributário em que o aplicador do Direito se depara com ausência de normas locais específicas. Em uma solução de integração normativa do ordenamento jurídico, a autoridade administrativa se socorreria das normas do Código de Processo Civil, que “lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente”¹⁹.

¹⁸ BRASIL. **Código de Processo Civil** (Lei. 13.105/2015), promulgada no dia 16 de março de 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em 25 out. 2021.

¹⁹ BRASIL. **Código de Processo Civil** (Lei. 13.105/2015), promulgada no dia 16 de março de 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em 25 out. 2021.

Todavia, contra essa norma o Governador do Estado do Rio de Janeiro, em abril de 2016, ajuizou Ação Direta de Inconstitucionalidade no Supremo Tribunal Federal contra 11 dispositivos do então recém vigente Código de Processo Civil, a Lei nº 13.105 de 16 de março de 2015, mas que, conforme seu art. 1.045, entrou em vigor um ano depois de sua publicação, em março de 2016.

1.5. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.492/RJ

O relato deste tópico é eminentemente descritivo: um relatório da petição inicial do Governador do Estado do Rio de Janeiro na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.492/RJ a fim de conhecermos os principais fundamentos e alegações de inconstitucionalidade e o pedido da ação judicial.

No ponto contrário ao art. 15, resume os fundamentos da inconstitucionalidade do art. 15, no sumário de sua petição inicial, nos seguintes termos: “II.1. Aplicação do CPC/15 aos processos administrativos estaduais (art. 15): a imposição, por lei federal, de fonte normativa para o processo administrativo dos demais entes políticos *ofende a autonomia federativa*”²⁰. Tem como pedido que seja dada interpretação conforme à Constituição para restringir a aplicabilidade do art. 15 do CPC apenas aos processos administrativos federais²¹.

Alega que abarcar processos administrativos agride a noção básica de autonomia federativa (CF, art. 18) “já que não está no alcance do legislador federal ditar a fonte normativa do processo administrativo dos demais entes políticos”. Afirma que o constituinte de 1988 ao decidir adotar a

forma federativa de estado, com a distribuição espacial do poder em múltiplos níveis, e atribuindo a cada um feixe próprio de competências materiais, traz em si, de forma lógica, a reserva aos entes políticos das disciplinas do respectivo processo administrativo.²²

Fundamenta que não existe regra expressa na Constituição para essa específica hipótese material de competência legislativa e menciona a conjugação dos arts. 18 e 25, *caput* e §1º, núcleo de afirmação de autonomia

²⁰ GOVERNADOR DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. Petição inicial de Id nº 15752/2016. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.492/RJ. Data da peça: 18/03/2016. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4959031>. Acesso em 10/07/2020. P. 2.

²¹ Idem, p. 33.

²² Idem, p. 4.

federativa dos entes políticos: “legislar sobre processo administrativo é legislar sobre a forma de administrar”²³.

Afirma que não cabe à lei federal impor “de cima pra baixo”²⁴ a regra da fonte normativa do processo administrativo tributário dos demais entes federativos, ainda que supletivamente ou subsidiariamente. Cita, em nota de rodapé, a seguinte lista de problemas que essa interpretação pode causar: (i) os novos limites de dispensa quanto ao valor para o reexame necessário (art. 496, §3º) serão aplicáveis ao processo administrativo?; (ii) diante de lacuna, o processo administrativo disciplinar de servidores estaduais e municipais não pode se socorrer das normas da Lei Federal nº 8.112/90 (Estatuto dos Servidores Públicos Civis da União), mas necessariamente do CPC/15?; (iii) atentando-se para afinidade temática, por que não a aplicação supletiva para os demais entes da Lei Federal nº 9.784/99, que regula o processo administrativo federal? (iv) na omissão do regramento de um processo administrativo de viés sancionador, qual a razão para afastar a aplicação do processo penal supletivamente, ao invés do civil, que pode ser ainda mais garantista?

Segue a linha argumentativa no sentido que é um erro de perspectiva a aplicação supletiva do CPC para fins de preservação das garantias fundamentais no processo administrativo. O erro se dá pela confusão dos planos formal e material da inconstitucionalidade, pois qualquer norma de processo administrativo, seja original ou por aplicação subsidiária, deve atentar para o devido processo legal por imposição direta do art. 5º, LV, da Constituição.²⁵

Finaliza afirmando que se impõe a interpretação conforme a Constituição para restringir a expressão “processos administrativos” do art. 15 do CPC para restringir a incidência ao processo administrativo federal, “preservando o espaço próprio para cada ente político na definição da fonte subsidiária ou supletiva do respectivo processo administrativo”²⁶.

No bojo da peça jurídica, cita doutrinas e precedentes²⁷ e colaciona, em rodapé, citação da doutrinadora Carmen Lúcia nos seguintes termos:

²³ Idem, p. 4.

²⁴ Idem, p. 5.

²⁵ Idem, p. 5.

²⁶ Idem, p. 5.

²⁷ BATISTA, Patrícia Ferreira. Transformações do Direito Administrativo, Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2003, p. 243; SUNFELD, Carlos Ari. A Importância do Procedimento Administrativo. Revista de Direito

Quanto à questão da competência para cuidar do tema em sede infraconstitucional, a organização federativa brasileira não permite que haja lei nacional sobre o tema. A autonomia administrativa, que caracteriza o princípio federativo dominante da forma de estado adotada no Brasil, tem a sua afirmação rigorosa na garantia de um espaço próprio de cada entidade federada (Estados-membros, Distrito Federal e municípios) para estruturar a sua organização e a sua forma de atuação, observados os princípios constitucionais para o processo administrativo, como um 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” para logo a seguir, às p. 197-198, refutar enfaticamente a leitura ampliada dos arts. 22, I (“direito processual”), e 24, XI (“procedimentos em matéria processual, da Constituição que, em harmonia com o vetor hermenêutico do art. 60, §4º, I, da Constituição, evidentemente só podem abarcar o processo de natureza jurisdicional. No mesmo sentido, Norma de processo e norma de procedimento: o problema da repartição de competência legislativa no Direito Constitucional Brasileiro, Salvador: JusPODIVM, 2015, p. 350-352, em obra que reflete tese de doutorado defendida em 2015, na UFBA.²⁸

Faz citação do doutrinador Carlos Ari Sunfeld em curto trecho: “Incumbe privativamente a cada pessoa política - União, Estados (ou Distrito Federal) e municípios - editar para si leis dispondo sobre: (...) uns procedimentos a serem adotados no exercício de suas atividades administrativas”²⁹.

Menciona ainda julgado do Supremo Tribunal Federal sobre a opção eventual voluntária do ente menor, por ato normativo próprio, pela integração de seu ordenamento por normas federais: “mas naquela oportunidade tendo por objeto, nos termos do art. 368 da Constituição do Estado do Rio de Janeiro, apenas a aplicação supletiva dos princípios vigentes na órbita federal.”³⁰.

1.6. Normas confrontadas e proposições

Conforme relato da petição inicial da ADI nº 5.492/RJ, as principais normas que fundamentam a inconstitucionalidade pela autonomia federativa são as positivadas no art. 18 e 25 da Constituição Federal:

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.

Público, São Paulo, nº 84, out/dez, 1987, p. 64-74; MARTINS, Ricardo Marcondes. O Conceito Científico de Processo Administrativo. Revista de Direito Administrativo, nº 235, jan/mar 2004, p. 352.

²⁸ ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. Princípios Constitucionais do Processo Administrativo. **Revista de Direito Administrativo**, nº 209, jul/set 1997, p. 196-197

²⁹ SUNFELD, Carlos Ari. Sistema Constitucional de Competências. **Revista Trimestral de Direito Público**, São Paulo, nº 01, 1993, p. 274-275:

³⁰ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 246**, Rel. Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, julgado em 16 dez. 2004, Disponibilizado em 29 maio 2005.

Art. 25. Os Estados organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem, **observados os princípios desta Constituição.**

A partir do relatório das arguições de inconstitucionalidade formuladas pelo Governo do Estado do Rio de Janeiro, identificamos os principais fundamentos e questionamentos:

- A) O art. 15 do CPC ofende a autonomia federativa?
- B) O art. 15 do CPC é norma jurídica que não está no alcance (na competência) do legislador federal, ao ditar a fonte normativa do processo administrativo dos demais entes políticos?
- C) O art. 15 do CPC viola o art. 18 da Constituição Federal?
- D) O art. 15 do CPC viola o art. 25 da Constituição Federal?

Essas proposições serão submetidas a investigações para fundamentar a verdade ou falsidade de suas teses. Também é a partir dessas normas que serão propostas as investigações semânticas e lógicas para verificar se a norma do art. 15 do CPC é válida, se está dentro da competência legislativa da União e se há violação à autonomia federativa dos entes subnacionais estaduais.

2. CAPÍTULO II - PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO COMO PROCESSO

2.1. Processo ou procedimento?

O art. 15 do Código de Processo Civil, norma jurídica objeto da investigação, prescreve que suas disposições são aplicáveis ao processo administrativo tributário. Logo, é importante definir se o que chamamos de “Processo Administrativo Tributário” tem natureza de processo ou procedimento. Caso não seja considerado processo, não haverá incidência da norma.

Em caso positivo, de que o Processo Administrativo Tributário seja considerado processo para fins de incidência do art. 15, o estudo também será importante para separar o objeto da aplicabilidade da norma, que incidiria apenas sobre os processos administrativos e não sobre os procedimentos administrativos tributários.

Vale dizer, diversas obras sobre o tema já se intitulam Processo Administrativo Tributário, como a obra do doutrinador James Marins, “Direito Processual Tributário Brasileiro – Administrativo e Judicial³¹”; Sérgio André Rocha, “Processo Administrativo Fiscal³²”; Cláudio Carneiro “Processo Tributário – Administrativo e Judicial³³”; e a obra da coletânea de artigos organizado por Heleno Taveira Tôres, Mary Elbe Queiroz e Raymundo Juliano Feitosa “Direito Tributário e Processo Administrativo Aplicados³⁴”. Essas obras demonstram sua posição sobre o questionamento que ainda perdura sobre a natureza processual do processo administrativo.

Por outro lado, Paulo de Barros Carvalho critica a ideia de processo administrativo tributário e sustenta que este deve ser classificado como procedimento: “Procedimento, embora sirva para nominar também a conjugação dos atos e termos harmonizados na amplitude da relação processual, deve ser o étimo

³¹ MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (administrativo e judicial)**. 4. ed., São Paulo: Dialética, 2005.

³² ROCHA, Sérgio André. **Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Processo Tributário**. São Paulo: Almedina, 2018

³³ CARNEIRO, Cláudio. **Processo Tributário: Administrativo e judicial**. 4. ed., São Paulo: Saraiva, 2013

³⁴ FEITOSA, Raymundo Juliano; TORRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe. **Direito Tributário e Processo Administrativo Aplicados**. Quartier Latin, 2005

apropriado para referir a discussão que tem curso na esfera administrativa.”³⁵. Ao mesmo tempo, reconhece que outras dimensões semânticas ao vocábulo, como em “processo legislativo.

A fundamentação de Paulo de Barros Carvalho, segue a lógica – pertinente e legítima – de que o processo administrativo não reúne os institutos clássicos de Teoria Geral do Processo, dentre os quais destaca a prestação jurisdicional exercida pelo Poder Judiciário que decide conflitos de forma peremptória e definitiva³⁶.

O sistema de jurisdição adotado no Brasil é de jurisdição una, diverso do sistema francês que confere a órgão independente do Poder do Poder Judiciário, a função do Contencioso Administrativo, inclusive de lides tributárias, realizando um processo administrativo com função jurisdicional³⁷.

Já Elio Fazzalari critica o que chama de clichê dos processualistas sobre a relação jurídica processual. Tece críticas também aos administrativistas por formar a disciplina e o conceito de procedimento a partir do modelo das atividades jurisdicionais, pois esse modelo não é exclusivo da justiça. De acordo com sua doutrina, processo é um esquema de teoria geral que vai além da jurisdição em qualquer setor do ordenamento jurídico, incluindo a administração pública.³⁸

A seguir, vamos analisar se processo administrativo tributário é procedimento ou processo de acordo com a doutrina e o ordenamento jurídico brasileiro.

2.2. Procedimento

A norma que concorre para constituir a sequência chamada procedimento descreve uma certa conduta e a qualifica como direito ou como obrigação. A estrutura do procedimento se obtém quando se está diante de uma série de normas até a reguladora de um ato final, frequentemente um provimento.³⁹

O procedimento se apresenta como uma sequência de atos os quais são previstos e valorados pelas normas. Do ponto de vista dos atos, o procedimento

³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. 2013, op. cit., pp. 906

³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. 2013, op. cit., pp. 904-906.

³⁷ ROCHA, Sérgio André. **Processo Administrativo Fiscal – Controle administrativo do lançamento tributário**. São Paulo: Almedina, 2019, p. 181.

³⁸ FAZZALARI, Elio. **Instituições de Direito Processual**. Campinas: Bookseller, 2006. Pp. 111-112.

³⁹ FAZZALARI, Elio. Op. Cit. P. 113.

está na sucessão, na distância temporal pela qual cada ato da série segue segundo a ordem estabelecida pela lei.⁴⁰

O ato final é o resultado do procedimento, identificado e nominado em vista do provimento de direito público ao qual ele põe fim. Esse ato não deve ser considerado válido e a sua eficácia poderá ser neutralizada caso o ato final não tenha sido precedido da sequência de atos determinados pela lei.⁴¹

O reconhecimento do procedimento consiste no apreender das normas que a constitui. Uma norma singular lhe fixa o conteúdo que pode colocar num determinado ponto da sequência; pode estabelecer como pressuposto do efeito do outro ato anterior; pode estabelecer o tempo de cumprimento; estabelecer a forma, como a forma escrita; valorar o ato como direito, obrigação ou dever em vista da função que o ato deve desenvolver na sequência.⁴²

Para fins da qualificação do ato como procedimental é importante que ele desenvolva um papel na sequência do procedimento. A sequência de normas pode ser refletida em uma ordem da administração pública em conjunto com a notificação do destinatário e em um procedimento administrativo estruturado com instâncias, requerimentos, pareceres e publicações. Em matéria de estrutura, as normas são consideradas e se diferenciam dos conteúdos pela sua relativa constância e pelo maior grau de abstração que lhe é próprio.⁴³

2.3. Processo

Procedimento e processo são fenômenos que sempre aconteceram, os conceitos é que vieram depois. A teoria processual é fruto da necessidade da clareza, mas também das explícitas sugestões da normatização positiva.⁴⁴

O procedimento não está limitado ao âmbito da atividade administrativa, mas é nesse âmbito que a disciplina emergiu sua história. Na área Latino germânica, temos como exemplos os ordenamentos jurídicos da Áustria e da Espanha. O austríaco datado de 1875 e 1925 na Espanha a primeira lei geral de processo administrativo é espanhola de 1889. Na área de *commom law*, temos como exemplos os Estados Unidos e a Inglaterra. Estados Unidos desde 1887,

⁴⁰ FAZZALARI, Elio. Op. Cit. P. 114.

⁴¹ FAZZALARI, Elio. Op. Cit. Pp. 115-116.

⁴² Idem, p. 116.

⁴³ Idem, p. 117.

⁴⁴ FAZZALARI, Elio. Instituições de Direito Processual. Campinas: Bookseller, 2006. Pp. 109-110.

especialmente em 1947, com o *administrative procedure act* e o princípio constitucional do *due process of law*. Na Inglaterra temos como exemplos históricos o *fair and proper procedure* e o *rule of law*.⁴⁵

Da fonte normativa austríaca surgiu o *parteiengehör*, princípio da audição do cidadão interessado, isso é, o contraditório dos interessados. Nesse ponto que se dá a transição histórica do mero procedimento ao processo. Assim, o processo surge da evolução histórica do procedimento.⁴⁶

Processo é um procedimento do qual são habilitados a participar aqueles cuja esfera jurídica ato final desenvolver efeitos, mas não basta a participação de mais de um sujeito. A pluralidade dos sujeitos é indispensável na estrutura do processo, mas não se constitui na sua característica principal que está na qualidade dos sujeitos e no modo de sua participação no percurso formador do provimento final.⁴⁷

É necessário, para a caracterização do processo, que seja permitido observar, no arquétipo do procedimento, o ponto essencial do contraditório. Essa estrutura consiste na: (i) participação dos destinatários dos efeitos do ato final em sua fase preparatória; (ii) na simétrica paridade de suas posições; (iii) na mútua implicação das suas atividades destinadas a promover ação do provimento; (iv) de modo que cada contraditor possa exercer um conjunto de escolhas, reações e controles e que (v) deva sofrer as reações do outros; e que (vi) o autor do ato deve prestar contas dos seus resultados.⁴⁸

Na fase que precede uma sentença civil de condenação, participam os destinados a serem beneficiários da condenação e os que estão destinados a se submeter a sentença. Em contraditório entre eles, desenvolvem simétricas atividades destinadas a fornecer ao juiz elementos de sua fundamentação. Na fundamentação do ato final, o juiz não poderá se abster dos elementos a favor e contrários daquela emanção do ato final.⁴⁹

Existe processo quando, em uma ou mais fase do percurso de formação de um ato final, há a participação, não só do autor do ato final - o juiz ou julgador - mas especialmente dos destinatários dos seus efeitos em contraditórios.

⁴⁵ Pp. 110-111.

⁴⁶ Idem, p. 111.

⁴⁷ Idem, p. 118-119.

⁴⁸ Idem, p. 119.

⁴⁹ Idem, p. 120.

As atividades que os interessados desenvolvem o autor do ato final pode desatender, mas não pode ignorar. Pode-se afirmar que processo é um procedimento em contraditório de tal modo de que o autor do ato não possa ignorar as atividades dos interessados. São interessados aqueles que aspiram a emanação do ato final. Os chamados “contrainteressados” são aqueles que querem evitar o ato final.⁵⁰

Aqueles que afirmam que existe processo onde existe, em ato ou potência, conflito de interesses, o modo de valorar o interesse poderá constituir a razão pela qual a norma faz com que se desenvolva uma atividade mediante processo, mas existe processo sem conflito de interesses. Contudo, não existe processo quando não existe contraditório. Isto é, existe processo onde existe a possibilidade prevista pela norma de que o contraditório se realize.⁵¹

É requisito, para a identificação do processo, que haja uma série de normas que se reportem aos destinatários dos efeitos do provimento e realize entre eles um contraditório paritário. Os interessados em sentido amplo, ou seja, os destinatários dos efeitos do ato final, os contraditores, são individualizados em via hipotética estimando a sua oposição no início do processo, de que ao final aquele ato seja lavrado e os envolva. A participação dos sujeitos no processo cuja eficácia do ato emanado lhes destinam constitui a sua “legitimação para agir”. A essência do contraditório demanda que dele participem ao menos dois sujeitos: um interessado sobre os quais o ato final é destinado a desenvolver efeitos favoráveis e o outro efeitos prejudiciais.⁵²

O autor do ato final não é um contraditor, sendo estranho aos interesses. Não é parte daquela situação, assim como o juiz e o árbitro que tenha se comportado como tal mesmo sem ser efetivamente. Ainda quando se trata de um órgão público, o autor do ato final é colocado em pé de simétrica paridade em relação aos outros contraditores. A posição do autor do ato final continua a se diferenciar ainda que pertençam a mesma pessoa. A estrutura processual é marcada pela posição de paridade dos interessados no contraditório, diferente e diversa da

⁵⁰ Idem, pp. 94 e 120.

⁵¹ Idem, p. 121.

⁵² Idem, pp. 121-122.

posição na qual se colocam órgão público na fase em que executa o ato final dentro do resultado do conhecimento do contraditório.⁵³

Como exemplos, em momento anterior ao ato final, seja da lei, da deliberação em assembleia ou da sentença, os portadores de posição contrastantes desenvolvem o debate sobre a situação na qual atuam e sobre as escolhas a fazer em pé de paridade entre eles anterior ao ato final.⁵⁴

É importante ressaltar que uma mera participação episódica no procedimento não constitui o contraditório, não constituindo, assim, a essência do processo. Não merece a natureza processual aqueles procedimentos administrativos que contemplam a participação apenas pontual do interessado e ainda mais sob um plano inferior em relação àquele da administração pública. Nesse caso não existe contraditório, nem paridade de posições.⁵⁵

Todavia, não é excludente da natureza processual que existam momentos no processo em que o contraditório não se articula igual em conteúdo e/ou em número, pois pode ser prescrito pela lei em formas qualitativa e quantitativamente diversas em vista do tipo e da natureza do ato cuja atividade em contraditório põe fim. O processo é reconhecível cada vez que, mesmo sendo reduzido os poderes dos contraditores, as premissas de posições simétricas se mantenham⁵⁶.

O objeto do contraditório é constituído por questões relativas às próprias atividades processuais se são admissíveis pertinentes se tem um ou mais atos a desenvolver como a questão da ordem a da admissão de uma prova e também temos as questões chamadas de mérito que concernem no cumprimento de um ato processual precisamente do ato final do provimento a questão de mérito combinante no processo civil é se o juiz deve emitir o provimento requerido ou recusá-lo.⁵⁷

Para elaborar os próprios temas, o processo deve elaborar a si mesmo. A possibilidade dos destinatários da eficácia do provimento de dizer e contradizer é o ponto de distinção entre procedimento e processo. A controvérsia é muito frequente no caso concreto, pois é ela que completa a ideia do contraditório do

⁵³ Idem, p. 123-124.

⁵⁴ Idem, p. 124.

⁵⁵ Idem, pp. 124 e 726.

⁵⁶ Idem, p. 124.

⁵⁷ Idem, p. 125.

dizer. Todavia, o quesito pode ser levantado e resultar em ser controvertido ou não. Quando, por exemplo, instado a se manifestar, os participantes concordem sobre a solução da dúvida.⁵⁸

Tal como o procedimento, o processo é identificado e denominado em função do ato final que a ele põe enfim. No plano técnico, é confirmado pelo princípio segundo o qual um dos requisitos de validade de eficácia a final consiste em exatamente em que ele seja o resultado de um processo regular. Essa sequência é destinada a verificar e ou a pôr em movimento, no contraditório dos interessados, os pressupostos específicos do ato final a série é destinada a concluir. Então, o discernimento do que seja processo é feito principalmente em razão dos temas e pelo modo de desenvolvimento do contraditório.⁵⁹

O processo pode ter mais de uma fase, reportando-se cada uma ao provimento o distingue-se cada uma segundo as atividades que a compõem, como a fase instrutória e a fase decisória. A unidade entre essas fases permanece assegurada pelo resultado pela qual elas conspiram.⁶⁰

2.4. Natureza processual dos recursos administrativos

A natureza processual, conforme visto, não é exclusividade dos processos jurisdicionais civis que tramitam no Poder Judiciário. Vislumbra-se processo no Poder Legislativo, com os processos legislativos, e no Poder Executivo, nos recursos administrativos.

Nos processos legislativos há procedimentos para a formação das leis, mas também há, intrinsecamente, uma estrutura processual dos procedimentos de formação das leis. O núcleo do procedimento de formação das leis é constituído justamente pelo confronto no seio do órgão legislativo das opiniões daqueles eleitos pelo povo. Em comissão temática ou em sessão plenária vou, na fase de exame e de discussão do projeto de lei é celebrado justamente no qual se evidencia e se sobre pesam aptos a determinar o voto de cada um e a deliberação.⁶¹

Nos debates legislativos os interesses, as vocações, as ideologias expressas pelos parlamentares representam os interesses dos eleitores. São nesses

⁵⁸ Idem, p. 125.

⁵⁹ Idem, p. 126.

⁶⁰ Idem, p. 127.

⁶¹ Idem, p. 705-709.

procedimentos que se contempla a participação em contrário dos interessados. Não se trata o processo legislativo de mero procedimento, mas sim de processo. O processo confirma a sua essência de estrutura privilegiada para a gestão democrática de atividades fundamental e assim de instrumento para a realização e salvaguarda das liberdades.⁶²

Em relação aos processos administrativos geridos pela administração pública, focaremos naqueles que realizam a função de controle que a própria administração pública deve exercitar sobre os seus provimentos. Procedimentos de segundo grau tem por objeto outros provimentos administrativos. É nessa categoria que isso inclui os processos propriamente ditos sobre recursos administrativos. Esses procedimentos de controle apresentam uma estrutura e desenvolvimento dialético o qual podemos chamar de processos propriamente ditos.⁶³

Os processos sobre recursos administrativos se tratam dos processos movidos pelo cidadão que se declarem lesado de forma ilegítima por um ato administrativo. Assim, mediante recurso administrativo, o cidadão pode se opor àquele ato administrativo mediante um recurso administrativo em oposição ou mediante um recurso hierárquico para que se anule ou se reforme o ato que se alega inválido. O recurso hierárquico é dirigido ao órgão hierarquicamente superior ao órgão da administração pública que pertence o autor do ato impugnado. Já o recurso em oposição é um recurso administrativo dirigido ao mesmo órgão da administração pública do autor do ato.⁶⁴

Na descrição do percurso processual das duas formas de recurso, em oposição ou hierárquico, identifica-se uma estrutura processual dialética em comum. Inicialmente, é comunicado, pelo órgão da administração pública que lavrou o ato administrativo, aos contrainteressados destinatário do ato. A partir do recurso administrativo, se introduz o contraditório.⁶⁵

Inicialmente, o órgão investido controla a admissibilidade do recurso. Caso o recurso seja admitido, o órgão o decide com base nas averiguações que tem a sua disposição, podendo recusar se o considerar infundado. Na hipótese de

⁶² Idem, p. 710.

⁶³ Idem, p. 711.

⁶⁴ Idem, p. 712.

⁶⁵ Idem, p. 713.

encontrar vícios de legitimidade, pode decidir pela anulação do ato. Já se os vícios forem de mérito do ato, o órgão investido pode decidir por reformar o ato.⁶⁶

Os processos sobre recursos administrativos podem ser categorizados de justiça administrativa. Porém, não se inserem na jurisdição, mas se tratam de remédios da própria atividade administrativa na função de controle do ato lavrado. O processo não é jurisdicional, pois lhe falta um dos contrassinais indefectíveis da jurisdição, pressuposto do processo jurisdicional civil, qual seja a independência e estranheza do autor da decisão em relação à realidade substancial na qual foi criado o ato administrativo.⁶⁷

O contencioso tributário, espécie de processo administrativo, com função de controle deve ser distinguido inicialmente por não possuir atividade jurisdicional e sim ser parte da função administrativa de controle. O contribuinte se volta, contra o ato impugnando, em um recurso administrativo, dando lugar a um processo caracterizado pelo contraditório.⁶⁸ Trata-se de um processo administrativo, uma vez que não se desenvolve em sede jurisdicional, mas a natureza processual se mantém, pois é estruturado e disciplinado a partir do contraditório.

Em sede de controle na administração pública esses órgãos judicantes não são munidos pela independência que é contrassinal indefectível do juiz. Além disso, a decisão definitiva da administração pública contrária ao contribuinte pode ser impugnada novamente em sede jurisdicional, junto ao poder judiciário, reabrindo assim o acesso da discussão das questões jurídicas ao juiz de direito. Assim, a decisão da administração pública não é irretratável havendo, nesse caso, uma ausência do trânsito em julgado, ausência da coisa julgada, mais uma característica do processo jurisdicional civil. Portanto, a decisão final em sede de processo administrativo tributário não equivale a uma sentença.⁶⁹

Elio crítica o equívoco da premissa em se afirmar que há jurisdição administrativa no sentido da opinião de que, por serem ministrados maiores garantias aos participantes das atividades do processo administrativo, há uma tendência de “processualizar” as atividades e, assim, se defende a natureza

⁶⁶ Idem, p. 713.

⁶⁷ Idem, p. 715.

⁶⁸ Idem, p. 716-717.

⁶⁹ Idem, p. 718.

jurisdicional desses órgãos administrativos judicantes. Porém jurisdição e processo não são sinônimos.⁷⁰

O processo administrativo passou a ser desenvolvido na forma do processo jurisdicional civil, pois dele copia os princípios essenciais como a integração do contraditório, a perícia, a limitação dos poderes instrutórios de ofício, a suspensão da execução do ato impugnado e a faculdade das partes em promover uma definição preventiva total ou parcial da controvérsia. Também é nesse sentido que, na fase recursal do processo administrativo, pode haver previsão normativa no sentido de proibir a inovação de alegações – admitindo, entretanto, a produção de novos documentos a fim de privilegiar a verdade material.⁷¹

Também se assemelham aos princípios do processo civil aquelas decisões não mais impugnáveis como são atualmente as decisões favoráveis ao contribuinte e contrárias aos interesses da administração pública. Igualmente, se assemelha ao processo civil o juízo de obtemperação na forma do processo jurisdicional civil. Trata-se do reexame necessário, presente a partir de alçada de valores em normas reguladoras do processo administrativo tributário estadual.⁷²

Ainda há afastamento do processo administrativo da natureza jurisdicional em relação à independência dos julgadores. A composição dos contenciosos administrativos tributários - muitas vezes paritário, sem concurso público e com componentes de profissionais colegas emitentes do ato - não parece assegurar a imparcialidade dos órgãos judicantes.⁷³

2.5. Princípio da jurisdicionalização da impugnação administrativa

O doutrinador Alberto Xavier desenvolve o princípio da jurisdicionalização da impugnação administrativa. Esse princípio exprime que o processo administrativo deve obedecer ao modelo de processo que se desenvolve nos tribunais, ressalvadas as especificidades decorrentes seja da natureza indisponível dos direitos em presença, seja da natureza não independente do órgão de julgamento, integrado na Administração⁷⁴.

⁷⁰ Idem, p. 718.

⁷¹ Idem, p. 722-723.

⁷² Idem, p. 723.

⁷³ Idem, p. 722-723.

⁷⁴ XAVIER, Alberto. **Do Lançamento. Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário**. Editora Forense, 2. ed., Rio de Janeiro, 1998, p. 313-314.

A essa “jurisdicionalização” alude implicitamente a Constituição Federal (art. 5º, LV) ao qualificar, como processo administrativo, os litígios na esfera administrativa, assegurando a ampla defesa e o contraditório com os meios e recursos a ela inerentes.

De acordo com Alberto Xavier, essa jurisdicionalização do processo administrativo se revela através de três traços essenciais: garantia do duplo grau, o princípio do contraditório, como meio de exercício do direito de ampla defesa e o princípio do efeito vinculante para a Administração das decisões finais nele proferidas⁷⁵.

Qualifica o processo administrativo como processo de partes, destacando a representação da Fazenda Pública por Procuradores:

A administração ativa, em face de um órgão judicante dotado de imparcialidade orgânica, ocupa a posição de parte em sentido material e em sentido formal, simétrica a do impugnante, como aliás resulta de institutos só concebíveis em processos de partes, como a representação da União por procuradores da Fazenda Pública e o direito de recurso “ex officio” por parte da Fazenda, das decisões que lhe sejam favoráveis.⁷⁶

As normas de direito processual administrativo tributário inseridas nas legislações locais de Processo Administrativo Tributário se revelam, então, ao exprimir os três traços essenciais da jurisdicionalização do processo administrativo.

Corolário do princípio da jurisdicionalização consiste no efeito vinculante (o Bindungswirkung de que fala a doutrina alemã), para a própria Administração, das decisões definitivas proferidas em processo administrativo fiscal, pelos órgãos e Administração judicante, efeito esse que se traduz em duas consequências: a insuscetibilidade da revisão judicial desses atos por iniciativa da própria Administração e o dever de execução daquelas decisões.⁷⁷

Se as decisões administrativas não detêm força de coisa julgada material perante a Administração Pública, essas decisões têm uma força similar à de coisa julgada formal, pois são vinculantes para a própria Administração. Isso se dá porque a decisão administrativa de autocontrole é um ato administrativo emanado pela própria Administração.

Não faria sentido que a Administração exercesse seu direito de ação no Poder Judiciário contra ato dela mesma. Seria *venire contra factum proprium*, um comportamento contraditório. A Administração Pública já é dotada do privilégio de

⁷⁵ XAVIER, Alberto. Op. cit.

⁷⁶ XAVIER, Alberto., idem, p. 317.

⁷⁷ XAVIER, Alberto, idem p. 320

praticar atos imediatamente executórios e, além disso, é obrigada constitucionalmente a exercer imparcialmente funções de autocontrole da legalidade dos seus atos⁷⁸.

Ademais, o próprio Código Tributário Nacional, diploma constitucionalmente legítimo para regular a obrigação, o lançamento, e o crédito tributários, determina a definitividade e imutabilidade dessas decisões. Afirma o art. 156, inciso IX, que extingue o crédito tributário “a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória”.

Logicamente, essa decisão administrativa irreformável é favorável ao contribuinte, pois se fosse favorável ao Estado, não extinguiria o crédito tributário. Ao contrário, constituiria definitivamente o crédito tributário e iniciaria o prazo prescricional, vide art. 174 do CTN.

Como dito, essa decisão contém força similar à de coisa julgada formal, mas não é uma coisa julgada por não se tratar de ato jurisdicional. Isso porque a decisão administrativa é ato administrativo, enquanto a sentença é um ato jurisdicional. O que ocorre perante a Administração Pública na verdade é uma preclusão processual interna⁷⁹, quando se tornou irrecurível pela Procuradoria do Estado a decisão emitida pelo seu órgão julgante.

2.6. Processo Administrativo Tributário como processo jurisdicional

Em sua obra, objeto de sua tese de doutorado, Maysa de Sá Pittondo Deligne defende o processo administrativo tributário como um processo de natureza jurisdicional. Realiza uma crítica à teoria que afasta a natureza jurisdicional da atividade do contencioso administrativo tributário – e dos processos administrativo em geral – a partir da ideia da jurisdição una no Brasil e pelo princípio da separação de poderes.

Explica que a origem histórica desse entendimento é no Direito Constitucional brasileiro e no Direito Comparado. Na Constituição do Brasil Império, o país adotou o modelo do contencioso administrativo francês. Posteriormente, a partir da Constituição republicana do Brasil em 1891, o Brasil teria adotado o modelo estadunidense de jurisdição una. A partir das características dos modelos

⁷⁸ XAVIER, Alberto. *idem*, p. 321.

⁷⁹ XAVIER, Alberto. *idem*, fl. 322.

estrangeiros, passam a enquadrar o Brasil em um dos dois modelos, norte-americano ou francês.⁸⁰

Essa concepção de monopólio da jurisdição pelo Poder Judiciário se baseia, na Constituição vigente, a partir do dispositivo constitucional do art. 5º, XXXV, que prescreve: “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito” e consagra o princípio da inafastabilidade da jurisdição. Nesse raciocínio, a jurisdição é identificada como sinônimo de atividade exclusivamente exercida pelo Poder Judiciário e, assim, no Brasil, os únicos órgãos competentes para dizer o direito aplicável ao caso concreto de forma definitiva e imparcial, diante de uma lide, seriam os órgãos do Poder Judiciário.⁸¹

Contudo, afirma em sua tese a necessária distinção entre Poder e função jurisdicional. O signo jurisdição não foi utilizado pela Constituição Federal de 1988 como exclusivo do Poder Judiciário, como se pode verificar a partir do inciso XVIII do art. 37: “a administração fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei”.

Com esteio em Carnelutti, o signo jurisdição possui mais de um significado: tanto a função jurisdicional do Estado, como o Poder jurisdicional do Estado, sendo apenas este último exercido pelo Poder Judiciário. Legislação, jurisdição e administração representam mais do que três funções ou poderes do Estado. São também três formas de atividade jurídica e três métodos de produção do direito⁸².

O poder público é único e indivisível. Ao invés de separação de poderes, refere-se a uma estrutura organizacional do estado que leva em consideração as suas funções típicas mais não exclusivas. O Poder do Estado, único e indivisível, é exercido por diferentes órgãos públicos, distribuído por diferentes funções públicas para a produção do direito, mas não exclusivamente naquela função principal ou típica, que apenas caracteriza o seu núcleo funcional.⁸³

⁸⁰ DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. **Efeitos das Decisões no Processo Administrativo Tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2021. P. 45.

⁸¹ DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. Op. cit. Pp. 44-45.

⁸² CARNELUTTI, Francesco. **Diritto e processo**. Napoli: Morano Editore, 1958. Pp. 30-32 apud. DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. Op. cit. P. 46.

⁸³ DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. Op. cit. P. 47.

É nesse sentido que é permitido vislumbrar atividade legislativa a partir do Poder Executivo, bem como este Poder realizar função jurisdicional. O signo jurisdição advém da etimologicamente do termo latino *iurisdicatio*, e contém o significado de mostrar ou dizer o direito. Essa função é relativa à atribuição de sanar conflitos na aplicação do direito ao caso concreto resolver litígios e principalmente dizer o direito aplicável ao caso concreto. Não apenas o poder judiciário exerce a função jurisdicional. Essa função pode ser exercida por qualquer dos poderes de estado, inclusive os poderes legislativo e executivo, mediante processo litigioso.⁸⁴

Ressalta que a superioridade do juiz como terceiro em relação às partes caracterizado ordinariamente pela imparcialidade, é uma característica crucial para o exercício do poder jurisdicional atribuída aos órgãos do poder judiciário. Todavia não se confunde com a função jurisdicional exercida pelo estado como um todo.⁸⁵

Por sua vez, relaciona o signo processo como idôneo para identificar o processo administrativo tributário no âmbito do contencioso administrativo tributário brasileiro a partir das garantias e direitos fundamentais constitucionais, como as garantias do devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa nos litígios, como assim expresso pelo inciso LV do art. 5º da CF/1988. Quando o Estado, por meio de qualquer Poder, é invocado para resolver litígios, por meio do processo, assume função jurisdicional. São a partir desses pilares que o signo processo deve ser utilizado para identificar os procedimentos administrativos que assumem caráter e função jurisdicional.⁸⁶

Aproximando os institutos de teoria geral do processo e basilares do processo civil ao processo administrativo tributário, desenvolve a concepção de prevenção e pretensão jurídica resistida no âmbito do processo administrativo final quando autoridade fiscal lavra um ato administrativo propondo a interpretação e uma forma de aplicar o direito a um caso concreto veicula sim uma pretensão. No mesmo sentido, quando o sujeito passivo apresenta um recurso administrativo impugnado a pretensão jurídica dá autoridade fiscal apresenta uma pretensão uma resistência uma pretensão jurídica resistida.⁸⁷

⁸⁴ DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. Op. cit. Pp. 48-49.

⁸⁵ DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. Op. cit. P. 49.

⁸⁶ DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. Op. cit. Pp. 74-75.

⁸⁷ DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. Op. cit. Pp. 78-79.

Essa pretensão jurídica resistida pode tanto envolver somente os aspectos formais do ato ao apontar erros cometidos no procedimento de fiscalização ou nos elementos formais do ato administrativo ver enquanto se relacionar ao mérito evidenciando apresentando uma interpretação distinta da lei e um equívoco na qualificação jurídica dos fatos fez descritos pela autoridade fiscal. No contencioso administrativo tributário a existência de um litígio é clara, identificando-se um conflito de pretensões. De um lado, a pretensão jurídica da administração pública, indicada no ato administrativo tributário. De outro lado, a pretensão jurídica resistida veiculada a partir do direito do sujeito passivo da relação jurídica tributária de pagar o tributo e cumprir obrigações dentro dos limites materiais e formais legais e constitucionais, extraídos do ordenamento jurídico.⁸⁸

Em relação a estabilidade e definitividade das decisões, defende a estabilidade definitiva e ampla das decisões que favoreçam o sujeito passivo da relação jurídico tributária, encerrando os conflitos de forma definitiva. Por sua vez, quando a decisão for favorável ao fisco, afirma a estabilidade relativa dessas decisões dos agentes julgadores administrativos em exercício de função jurisdicional⁸⁹, mais uma vez aproximando os institutos e pressupostos da Teoria Geral do Processo ao processo administrativo tributário.

No âmbito infraconstitucional, especificamente a partir do Código Tributário Nacional, art. 100, inciso III, defende a natureza jurisdicional da atividade e função do julgador tributário em resolver o litígio administrativo. Nesse dispositivo, é mencionado que há jurisdição administrativa nas decisões dos órgãos singulares ou coletivos que a Lei atribua eficácia normativa.⁹⁰

Atividade desenvolvida pela administração nos processos administrativos é realizada no exercício de função jurisdicional, pois: é estatal, trazendo um aspecto subjetivo do conceito de jurisdição e vem a compor conflitos, trazendo o aspecto objetivo do conceito de jurisdição. Essa ideia, extraída de Paulo César Conrado, contém ressalva do autor quanto a ausência de definitividade das decisões administrativas, mas destacando que a coisa julgada não é um elemento essencial no exercício da jurisdição.⁹¹

⁸⁸ DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. Op. cit. P. 80.

⁸⁹ DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. Op. cit. Pp. 81 e 87.

⁹⁰ DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. Op. cit. Pp. 87-88.

⁹¹ CONRADO, Paulo Cesar. Processo Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2004. Apud DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. Op. cit. P. 88.

O direito de petição perante os órgãos públicos é assegurado em qualquer processo administrativo e não atrai as garantias processuais constitucionais, não concebendo uma natureza jurisdicional e processual. A defesa administrativa é diferente do mero direito de petição, assegurado quando inexistente disciplina normativa específica. De distinta espécie é o processo administrativo, mediante função de controle estatal que exigem e atraem as garantias processuais constitucionais, tal qual o contraditório e a ampla defesa, não exigidas para qualquer e todos os procedimentos administrativos em geral.⁹²

É o caso do procedimento de fiscalização da administração tributária, que apenas está exercendo o seu ofício fiscal em uma fase investigativa no curso de uma ação de fiscalização. Nessa etapa, é garantido (ou simplesmente possível) o direito de petição para apresentar considerações, solicitar informações e dilação dos prazos. Contudo, não há nessa fase um verdadeiro contencioso administrativo tributário, pois não há a identificação de uma pretensão jurídica por parte da fiscalização e não é assegurado o contraditório e demais garantias processuais constitucionais.⁹³

2.7. O Processo Administrativo na Constituição Federal de 1988

Passa-se à pesquisa dogmática sobre o que expressam as normas positivadas no ordenamento jurídico nacional no que for pertinente à pesquisa quanto ao processo e ao procedimento. Inicia-se a partir das normas constitucionais.

O fundamento de validade do ordenamento jurídico brasileiro é a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Logo, também do art. 15 do CPC, por isso sempre é importante conferir os aspectos constitucionais correspondentes à norma jurídica analisada.

Em relação ao art. 5º da Constituição Federal, James Marins⁹⁴ destaca os seguintes dispositivos do art. 5º como correlatos ao processo administrativo: art. 5º da Constituição II, LIII, LIV, LV e LXXVIII.

Esses incisos se referem ao princípio da legalidade; ao direito de ser processado e julgado pela autoridade competente; ao devido processo legal; ao direito ao contraditório e à ampla defesa e o direito à razoável duração do processo.

⁹² DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. Op. cit. P. 91.

⁹³ DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. Op. cit. P. 92

⁹⁴ MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro – Administrativo e judicial**. 12ª Ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 111.

Inicialmente, destacam-se os dois dispositivos que expressamente ligam a ideia de processo ao processo administrativo:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

...

LV - aos litigantes, em *processo judicial ou administrativo*, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

...

LXXVIII - a todos, no âmbito judicial e *administrativo*, são assegurados a razoável duração do *processo* e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004\)](#) [\(Vide ADIN 3392\)](#)

Os textos das normas jurídicas denominam de processo administrativo as situações de litígio ou acusação no âmbito administrativo. O inciso LV do art. 5º da CF prescreve que, nos processos administrativos, os litigantes e acusados em geral, possuem o direito e a garantia fundamental ao contraditório e à ampla defesa.

Na obra de Paulo Carneiro⁹⁵, identificam-se mais dispositivos do art. 5º, relativo ao direito de petição e à inadmissibilidade de provas ilícitas:

Art. 5º (...)

XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;

LVI - são inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meios ilícitos;

O direito de petição é direito fundamental assegurado perante todos os Poderes, incluindo o Poder Executivo estadual e municipal, para fins de defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder.

Como o processo administrativo tributário inicia com a formação de uma lide tributária, apresentação de impugnação administrativa é a defesa contra uma possível ilegalidade praticada pelo ente exator. O auto de infração é um instrumento jurídico que veicula uma sanção ao contribuinte por infração à legislação tributária, ou seja, veicula que o contribuinte cometeu uma ilegalidade. Ao apresentar uma defesa administrativa, o contribuinte dá início ao processo afirmando que agiu na inteira legalidade ou, por outro motivo, que a sanção é inaplicável.

⁹⁵ CARNEIRO, Cláudio. **Processo Tributário – Administrativo e judicial**. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

Defende, por outro lado, que quem na verdade agiu de forma ilegal foi o Estado-autuante.

Na Constituição Federal, à exceção da presunção de inocência, cuja norma do art. 5º, LVII, que fala em "sentença penal condenatória", não há distinção em nenhum dos direitos e garantias fundamentais do processo, sendo todos aplicáveis ao Processo Administrativo. Em outras palavras, a Constituição não distingue nas normas que suas garantias se aplicam unicamente ao processo civil, ao penal, ao trabalhista ou ao administrativo. Aplicam-se ao processo, sem distinção.

2.7.1. Processo Administrativo na Constituição Federal a partir do Constituinte derivado

Ao contrário do inciso LV, que remete sua origem ao Constituinte original da Constituição da República Federativa do Brasil, promulgado em 1988, o inciso LXXVIII é de autoria do Constituinte derivado. A Emenda Constitucional nº 45, em 2004, conhecida como Reforma do Judiciário, inseriu importantes reformas na Constituição Federal.

A Emenda Constitucional nº 45/2004, dentre outras reformas, inseriu no ordenamento jurídico brasileiro o reconhecimento de jurisdição extraterritorial pelo Tribunal Penal Internacional: "O Brasil se submete à jurisdição de Tribunal Penal Internacional a cuja criação tenha manifestado adesão". O conceito clássico de jurisdição una exercida privativamente pelos magistrados do Poder Judiciário da União, do Distrito Federal e dos Estados, amplia o seu horizonte.

Essa emenda criou a Súmula Vinculante no art. 103-A, em que as Súmulas do Supremo Tribunal Federal passam a ter efeito não somente ao Poder Judiciário, como também na Administração pública, direta ou indireta, de todas as esferas federativas, inclusive a estadual e a municipal (art. 103-A). Do mesmo modo, também são vinculantes as decisões definitivas de mérito proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (art. 102, §2º). Com isso, o Poder Judiciário brasileiro amplia sua intervenção nas unidades federativas subnacionais.

A EC nº 45/2004 também criou o Conselho Nacional de Justiça, órgão composto de profissionais do Poder Judiciário, do Ministério Público, advogados indicados pelo seu conselho corporativo, a entidade privada da OAB –

Ordem dos Advogados do Brasil e cidadãos indicados pelo Poder Legislativo. Apesar de ser um órgão do Poder Judiciário, não possui função jurisdicional.

O Conselho Nacional de Justiça tem competência de controle da atuação administrativa para “rever, de ofício ou mediante provocação, os **processos** disciplinares de juízes e membros de tribunais julgados há menos de um ano”. Mais uma vez encontramos a referência do termo “processo” ligado à solução de litígio ou de acusação disciplinar na esfera administrativa. Nesse esteio é que foi inserido o inciso LXXVIII como garantia e direito fundamental do cidadão à razoável duração do processo, inclusive o processo do âmbito administrativo.

2.8. Processo Administrativo nas Súmulas do Supremo Tribunal Federal

Apesar do §1º do art. 5º da Constituição Federal afirmar a aplicabilidade imediata das normas que definem direitos e garantias fundamentais, a mera prescrição em texto na Constituição dos direitos e garantias fundamentais não garante a eficácia de prescrições jurídicas abertas como os termos “direito de petição”, “devido processo legal”, “ampla defesa” e “contraditório”.

A partir dos dispositivos contidos no art. 5º, XXXIV, “a” e o inciso LV, originários da Constituição de 1988, que o Supremo Tribunal Federal editou, em 2009, a Súmula Vinculante nº 21 que declarou inconstitucional “a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo”⁹⁶. Afirmando violação aos dispositivos citados, o STF, em sua decisão, visou assegurar garantias processuais constitucionais no âmbito do processo administrativo.

Em outras duas Súmulas Vinculantes, o Supremo Tribunal Federal reforça a dicção constitucional do processo administrativo. Na Súmula Vinculante nº 3⁹⁷, fundamentado no art. 5º, incisos LIV e LV, estabelece a qualidade de processo nas funções do Tribunal de Contas da União, órgão que não compõe o Poder

⁹⁶ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Súmula Vinculante nº 21. Data de Aprovação Sessão Plenária de 29/10/2009 Fonte de publicação DJe nº 210 de 10/11/2009, p. 1. DOU de 10/11/2009, p. 1.

⁹⁷ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Súmula vinculante nº 3. Enunciado: “Nos processos perante o Tribunal de Contas da União asseguram-se o contraditório e a ampla defesa quando da decisão puder resultar anulação ou revogação de ato administrativo que beneficie o interessado, excetuada a apreciação da legalidade do ato de concessão inicial de aposentadoria, reforma e pensão”. Data de Aprovação: Sessão Plenária de 30/05/2007. Fonte de publicação: DJe nº 31 de 06/06/2007, p. 1. DJ de 06/06/2007, p. 1. DOU de 06/06/2007, p. 1. Referência Legislativa: Constituição Federal de 1988, art. 5º, LIV e LV; e art. 71, III. Lei nº 9.784/1999, art. 2º.

Judiciário, quando existir, na decisão administrativa, potencial lesivo ao cidadão interessado. Na Súmula Vinculante nº 5⁹⁸, qualifica o processo administrativo disciplinar como processo.

Odete Medauar⁹⁹ destaca que, muito antes da criação do instituto jurídico da Súmula Vinculante e mesmo da atual Constituição, o Supremo Tribunal Federal editou as súmulas 20¹⁰⁰ e 21¹⁰¹ a partir das quais o Poder Judiciário passou a afirmar as garantias processuais no âmbito administrativo. A súmula 20, por exemplo, denomina de processo administrativo o instrumento necessário para garantia da ampla defesa no exercício da competência administrativa sancionatória com a penalidade de demissão a servidor público concursado.

2.9. O Processo Administrativo Tributário na legislação infraconstitucional

O Código Tributário Nacional, também nomeia e, assim, positiva a qualidade de processo ao Processo Administrativo Tributário:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:
I - moratória;
II - o depósito do seu montante integral;
III - as reclamações e os recursos, **nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;**¹⁰² (destaque nosso)

A norma jurídica objeto do estudo, art. 15, norma de direito positivo veiculada pelo Código de Processo Civil, legalmente também reafirma o processo administrativo como processo.

Os processos administrativos de que trata o art. 15 do Código de Processo

⁹⁸ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Súmula vinculante nº 5. Enunciado “A falta de defesa técnica por advogado no processo administrativo disciplinar não ofende a Constituição”. Data de Aprovação: Sessão Plenária de 07/05/2008. Fonte de publicação: DJe nº 88 de 16/05/2008, p. 1. DOU de 16/05/2008, p. 1. Referência Legislativa: Constituição Federal de 1988, art. 5º, LV.

⁹⁹ MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo moderno**. 15ª edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais. 2011.

¹⁰⁰ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Súmula nº 20. Enunciado: “É necessário processo administrativo com ampla defesa, para demissão de funcionário admitido por concurso.”. Data de Aprovação: Sessão Plenária de 13/12/1963. Fonte de publicação: Súmula da Jurisprudência Predominante do Supremo Tribunal Federal – Anexo ao Regimento Interno. Edição: Imprensa Nacional, 1964, p. 39.

¹⁰¹ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Súmula nº 21. Enunciado: “Funcionário em estágio probatório não pode ser exonerado nem demitido sem inquérito ou sem as formalidades legais de apuração de sua capacidade.”. Data de Aprovação: Sessão Plenária de 13/12/1963. Fonte de publicação: Súmula da Jurisprudência Predominante do Supremo Tribunal Federal – Anexo ao Regimento Interno. Edição: Imprensa Nacional, 1964, p. 39.

¹⁰² BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional.

Civil, porém, são processos puramente administrativos, realizados sem exercício da jurisdição. Estão incluídos nesse conceito os processos realizados por qualquer dos Poderes do Estado, inclusive pelo próprio Judiciário em matéria puramente administrativa, financeira, censória, etc. Não são processos administrativos os processos jurisdicionais envolvendo direito administrativo, pois tais processos são diretamente abrangidos no conceito de processo civil e neles o juiz exerce a jurisdição, tanto quanto nos casos de conflitos regidos pelo direito civil, direito comercial, etc.¹⁰³

Desta forma, é inequívoco que o Direito Positivo brasileiro, constitucional e infraconstitucional, afirma o processo administrativo como espécie de processo. É importante analisar como a doutrina especializada aborda o tema.

2.10. Normas procedimentais em legislações de PAT

Uma das importâncias de distinguir o que é procedimento e processo reside no alcance da aplicabilidade do Código de Processo Civil. Se não houver um corte epistemológico, o CPC potencialmente se aplicaria em todos os procedimentos administrativos e atos administrativos da Administração Pública em que ocorrer a hipótese de ausência de normas específicas. Todavia, há uma significativa diferença entre processo e procedimento administrativo, de modo que é importante ressaltar o que é procedimento para destacar que, em sendo aplicado o art. 15 do CPC, aplicar-se-ia somente na fase processual e não de meros e puros procedimentos administrativos.

O procedimento tributário se revela em questões anteriores à formação do processo administrativo tributário, ou seja, anteriores à fase de litígio administrativo. São as etapas de fiscalização e de formação do auto de infração.

A Lei do PAT, além das normas de cunho processual, regula vários procedimentos administrativos, quais sejam: Procedimento de fiscalização; Procedimento de lançamento; Procedimento de aplicação de penalidades; Procedimento de arrecadação e cobrança; Procedimento de restituição; Procedimento de consulta.

Para fins didáticos e não exaustivos, utilizaremos como exemplo a Lei do Processo Administrativo de Pernambuco (PAT-PE), nº 10.654/1991, doravante denominada apenas de Lei do PAT-PE, que segundo sua ementa, “dispõe

¹⁰³ DINAMARCO, Cândido Rangel. Comentários ao Código de Processo Civil – volume I (arts. 1ª ao 69): das normas processuais civis e da função jurisdicional. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. Fls. 149-151

sobre o processo administrativo-tributário e dá outras providências”. À primeira vista, a Lei trataria apenas de processo administrativo tributário.

Todavia, a Lei do PAT-PE não só regula a fase processual administrativa, após a instauração do litígio. Regula também o procedimento administrativo tributário de fiscalização, anterior à lavratura do auto de infração e da eventual impugnação do sujeito passivo. Regula ainda outros procedimentos tributários que não só de fiscalização.

Procedimento e processo são fases distintas que percorrem o crédito tributário para sua averiguação, lançamento, constituição definitiva do crédito, inscrição em dívida ativa e ajuizamento de ações judiciais.

É importante esse corte epistemológico para demarcar o objeto de um estudo de integração normativa de processo administrativo tributário, não adentrando na mesma solução as demais normas que na verdade regulam os procedimentos internos do “Fisco”, da fiscalização.

Observando as formalidades requeridas pelo Código Tributário Nacional em seu art. 196, de formalizar o início da fiscalização tributária, a Lei do PAT-PE prevê, no art. 26¹⁰⁴, inciso I, que se considera iniciado o procedimento de apuração das ações ou omissões contrárias à legislação relativa a tributos estaduais com a intimação escrita para o intimado apresentar livros fiscais, comerciais ou quaisquer outros documentos solicitados, de interesse para a Fazenda Estadual. Solicita apresentação de documentos nos conformes dos poderes de fiscalização que o CTN autoriza no art. 195.

Após concluir as investigações, cabe ao auditor fiscal designado pela Administração Tributária lavrar o auto de infração. Não encontrando ilícitos, cabe declarar o fato em Termo de Encerramento da Fiscalização (art. 27¹⁰⁵). Caso

¹⁰⁴ PERNAMBUCO. Lei nº 10.654 de 27 de novembro de 1991. Dispõe sobre o processo administrativo-tributário e dá outras providências. Disponível em https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Leis_Tributarias/1991/Lei10_654_91.htm. Acessado em 20 de abril de 2019. Art. 26. Considera-se iniciado o procedimento de apuração das ações ou omissões contrárias à legislação relativa a tributos estaduais, para o fim único de excluir a espontaneidade do sujeito passivo da obrigação tributária, respeitado o disposto no art. 19: (Lei 12.526/2003)

I - com a intimação escrita para o intimado apresentar livros fiscais, comerciais ou quaisquer outros documentos solicitados, de interesse para a Fazenda Estadual;

¹⁰⁵ PERNAMBUCO. Lei nº 10.654 de 27 de novembro de 1991. Idem. Art. 27. Encerrada a fiscalização, deverá o funcionário ou autoridade fiscal competente lavrar o respectivo termo de encerramento de fiscalização, que conterá, além da data do início e do encerramento da ação fiscal, a identificação do período fiscalizado: (Lei 12.526/2003)

I – na hipótese de apuração de infração, o inteiro teor da denúncia; (Lei 12.526/2003)

detecte infrações à legislação tributária, deverá lavrar o auto de infração ou de apreensão¹⁰⁶.

Em casos de ilícitos que não sejam objeto de auto de apreensão, deverá ser lavrado Auto de Infração, a fim de apurar o ilícito tributário e aplicar a penalidade prevista para a situação. A fim de preencher os requisitos da materialidade do lançamento que o art. 142 do CTN se refere, a Lei do PAT determina que o Auto de Infração deverá ser autuado com os documentos necessários para a apuração da liquidez e certeza do crédito tributário (art. 6º, I¹⁰⁷) e deverá conter a descrição minuciosa dos fatos e da infração (art. 28, I¹⁰⁸).

Ao lavrar o Auto de Infração, a Lei do PAT-PE afirma que nesse momento se inicia o Processo Administrativo Tributário de ofício. Porém, consideramos equivocado esse marco temporal, uma atecnia legislativa.

Ao contrário do que o art. 142 do CTN estabelece, o lançamento não é um procedimento administrativo. Embora faça parte do procedimento administrativo de fiscalização, lançamento e aplicação de penalidade, o lançamento tributário veiculado pelo Auto de Infração é um ato administrativo.

Esse ato administrativo encerra o procedimento de fiscalização, porém não é por isso que se inicia a fase processual. A fase processual se inicia com a instauração do litígio. No caso do processo administrativo tributário, quando o

II – na hipótese de não ser identificada qualquer infração, a declaração desse fato; (Lei 12.526/2003)

III – na hipótese de constituição de crédito tributário sem aplicação de penalidade, o inteiro teor da medida. (Lei 12.526/2003)

¹⁰⁶ PERNAMBUCO. Lei nº 10.654 de 27 de novembro de 1991. Idem. Art. 24. A apuração das ações ou omissões contrárias à legislação relativa a tributos estaduais, inclusive o não-pagamento, nos prazos legais, do crédito tributário devido, bem como a constituição do crédito tributário ocorrerão, de ofício, por meio das seguintes medidas: (Lei 12.526/2003)

I – Auto de Infração ou Auto de Apreensão, objetivando identificar a infração e o seu responsável, apurar o crédito tributário devido e propor a penalidade cabível; (Lei 12.526/2003)

II - Auto de Lançamento sem Penalidade, objetivando constituir o crédito tributário, sem aplicação de penalidade, quando ocorrer qualquer impedimento, de ordem jurídica ou judicial, quanto à exigência do mencionado crédito. (Lei 12.526/2003)

¹⁰⁷ PERNAMBUCO. Lei nº 10.654 de 27 de novembro de 1991. Idem. Art. 6º O processo administrativo-tributário formar-se-á:

I - nos casos de processo de ofício, mediante autuação dos documentos necessários à apuração da liquidez e certeza do crédito tributário;

II - nos casos de processo voluntário, mediante autuação dos documentos referentes ao objeto do pedido.

¹⁰⁸ PERNAMBUCO. Lei nº 10.654 de 27 de novembro de 1991. Idem. Art. 28. O Auto de Infração, o Auto de Apreensão, o Auto de Lançamento sem Penalidade, a Notificação de Débito e a Notificação de Débito sem Penalidade serão lavrados por funcionário fiscal, a quem a lei tenha atribuído a respectiva competência, com clareza, sem entrelinhas, emendas ou rasuras, exceto as ressalvadas, e conterá, dentre outros, os seguintes dados indispensáveis e suficientes à constituição do crédito tributário ou à caracterização da infração, conforme o caso: (Lei 12.970/2005)

I - a descrição minuciosa da infração;

sujeito passivo exerce o seu direito de petição constitucional contra ilegalidade, exerce o direito trazido pelo CTN de impugnar o lançamento (art. 145, I)¹⁰⁹.

Esse direito é instrumentalizado pela Lei do PAT-PE através do direito à impugnação¹¹⁰ ao lançamento em até 30 (trinta) dias após a notificação do lançamento. Somente na ocasião do protocolo dessa impugnação é que formalmente passa a existir um conflito de interesses (elemento material) e pelo binômio pretensão-resistência (elemento formal), nas lições de Carnelutti.

Dessa forma, fica delimitado, desde já, que, na confirmação da hipótese do trabalho, da aplicabilidade do art. 15, o Código de Processo Civil seria aplicável tão somente na fase processual do processo administrativo, e não da fase procedimental, anterior ao litígio, que regula procedimentos e atos internos da Administração Pública.

¹⁰⁹ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

¹¹⁰ PERNAMBUCO. Lei nº 10.654 de 27 de novembro de 1991. Ibidem. Art. 41. É assegurado, ao sujeito passivo, o direito de impugnação, sendo-lhe permitido, em se tratando de procedimento de ofício, recolher os tributos, multas e demais acréscimos legais referentes a algumas das infrações capituladas no procedimento, apresentando suas razões, apenas, quanto à parte não reconhecida.

§1º Para fim deste artigo, considera-se impugnação: (Lei 11.903/2000)

I – defesa dirigida a uma das Turmas Julgadoras do TATE, impugnando lançamentos de ofício relativos à obrigação tributária, principal ou acessória; (Lei 12.970/2005)

3. CAPÍTULO III - APLICAÇÃO SUPLETIVA E SUBSIDIÁRIA

3.1. Termos pesquisados

Há de se revisitar o texto legal da norma nuclear do objeto da pesquisa de tempos em tempos, especialmente quando tratamos de dissecar a semântica das palavras empregadas no Código de Processo Civil de 2015: “Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.”.

De acordo com a metodologia científica adotada, qual seja, o Constructivismo Lógico Semântico, a semântica possui função primordial na busca do significado das coisas e, assim, elemento essencial na pesquisa científica. Por isso, buscaremos a semântica dos termos “supletiva” e “subsidiariamente” ou palavras correlatas com a etimologia do verbete em dicionários. Em seguida, buscaremos na doutrina de processo civil as significações que conferem ao art. 15 do CPC e aos termos nele empregados.

3.2. Plurissignificação do vocábulo supletivo

O vocábulo “supletivo” contém a seguinte etimologia de acordo com o dicionário Priberam: vem do latim *suppletus*, particípio passado de *suppleo*, completar, ajuntar, suprir + -ivo¹¹¹. Do latim *suppletivus*, no sentido de 'que serve para completar', de *supplētum*, de *supplēre* no sentido de 'encher de novo, suprir'¹¹². Tem como sinônimos: complementar e supletório¹¹³.

De acordo com o dicionário Michaelis, o termo “supletivo” é adjetivo que serve de suplemento ou que completa, supletório. No sentido gramatical, diz-se de palavra, morfema que completa o sentido da palavra principal. Também pode conter a significação, como substantivo masculino, de supletivo escolar “EDUC Ensino destinado a oferecer escolarização de adultos ou adolescentes que

¹¹¹DICIONÁRIO PRIBERAM. **Supletiva**. Disponível em: <https://dicionario.priberam.org/supletiva>. Acesso em 16 ago. 2021.

¹¹²DICIONÁRIO HOUAISS. **Supletivo**. Disponível em: https://houaiss.uol.com.br/corporativo/apps/uol_www/v5-4/html/index.php#2. Acesso em 16 ago. 2021.

¹¹³DICIO. **Supletivo**. Disponível em <https://www.dicio.com.br/supletivo/>. Acesso em 16 ago. 2021.

não a concluíram na idade apropriada”¹¹⁴. Excluiremos a significação educacional por não ser pertinente à situação jurídica abordada.

Pelo dicionário Houaiss, o vocábulo supletivo, como adjetivo, contém o seguinte significado: “1 que completa ou que serve de suplemento; supletório. 2 gram, ling que, sendo de um paradigma diferente, é tomado para **completar um paradigma defectivo** (diz-se de morfema, forma, palavra etc.).”¹¹⁵. Defectivo, por sua vez, é adjetivo que significa: “1 que não é completo, perfeito; defeituoso, imperfeito. 2 ling que não apresenta todas as formas do paradigma a que pertence (diz-se de palavra, esp. verbo).”¹¹⁶.

Fazendo a correlação com a norma objeto da pesquisa, o paradigma defectivo seria a lei local de Processo Administrativo Tributário que é complementado pelo Código de Processo Civil. O CPC serve para completar ou suprir a legislação local, pois não apresenta todas as formas do paradigma que pertence.

3.3. Plurissignificação do vocábulo “subsidiária”

No art. 15 do CPC, afirma-se que as disposições do Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente. Subsidiariamente, termo que em sua etimologia vem do adjetivo subsidiário. De acordo com o dicionário Michaelis, o termo “subsidiário” contém etimologia do latim *subsidiarius*, adjetivo que possui os seguintes significados:

1 Relativo ou pertencente a subsídio. 2 Que subsidia ou subvenciona. 3 Que tem importância secundária; acessório. Que fortalece ou dá apoio ou reforço. 4 Diz-se de empresa, companhia etc. que pertence ou é controlada por outra. 5 Que contribui para o aumento de volume, extensão etc. de elemento de importância maior: Estradas subsidiárias, rios subsidiários. 6 JUR Diz-se de ação ou responsabilidade que confirma ou robustece outra principal¹¹⁷.

¹¹⁴DICIONÁRIO MICHAELIS. **Supletivo**. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/busca?id=2ap45>. Acesso em 16 ago. 2021.

¹¹⁵DICIONÁRIO HOUAISS. **Supletivo**. Disponível em: https://houaiss.uol.com.br/corporativo/apps/uol_www/v5-4/html/index.php#2. Acesso em 16 ago. 2021.

¹¹⁶DICIONÁRIO HOUAISS. **Defectivo**. Disponível em: https://houaiss.uol.com.br/corporativo/apps/uol_www/v5-4/html/index.php#3. Acesso em 16 ago. 2021.

¹¹⁷DICIONÁRIO MICHAELIS. **Subsidiário**. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/busca?r=0&f=0&t=0&palavra=subsidi%C3%A1rio>. Acesso em 16 ago. 2021.

Nesses termos, o CPC pode se relacionar com todos os itens. Subsidiar no sentido de subsídios, como conjunto de informações que fundamentam um trabalho. O CPC tem importância secundária, é acessória da Legislação local de Processo Administrativo Tributário, mas, ao mesmo tempo, a fortalece, dá apoio, reforça quando precisa, confirmando ou robustecendo o diploma principal. Assim, contribui para seu aumento de volume e extensão.

Quanto ao sentido empresarial, o Estado seria a empresa controladora e a União a empresa subsidiária, controlada. No empreendimento jurídico da construção do ordenamento jurídico, o Estado é controlador das ações e a União a controlada, mas tem sua participação societária nas normas jurídicas. Essa correlação pode estar presente na percepção do Federalismo Cooperativo, dentro do “condomínio legislativo”, tratado adiante no trabalho em tópico específico.

No dicionário Priberam encontramos o verbete “subsidiariamente”, advérbio que significa: “1. De uma maneira subsidiária. 2. Em lugar secundário ou menos importante.”¹¹⁸. Fazendo uma correlação, o CPC ocupa lugar secundário ou menos importante do que a Lei de PAT local, aplica de uma maneira subsidiária. No termo “subsidiário” do Priberam, é adjetivo que possui as seguintes definições: “1. Relativo a subsídio. 2. Que subsidia. 3. Que auxilia; que dá ou presta auxílio. 4. Que fortifica, que vem reforçar. 5. Que tem menos importância. = ACESSÓRIO, SECUNDÁRIO ≠ ESSENCIAL adjetivo e substantivo masculino 6. Diz-se de ou curso de água que desagua noutro. = AFLUENTE, TRIBUTÁRIO.”.

Fazendo correlações, sendo o CPC aquele diploma que se aplica de forma subsidiária, tem menos importância que o principal. É acessório, secundário, diferente de essencial. De um curso principal das normas do ordenamento jurídico aplicável, o CPC é um percurso subsidiário. O CPC auxilia, presta auxílio à legislação local de PAT quando é necessário.

3.4. Interpretação da doutrina ao art. 15 do CPC/15

A seguir, será realizada a interpretação do art. 15 do CPC/15 a partir dos posicionamentos doutrinários de processualistas civis brasileiros e seus comentários específicos ao dispositivo estudado.

¹¹⁸DICIONÁRIO PRIBERAM. **Subsidiariamente.**
<https://dicionario.priberam.org/supletiva>. Acesso em 16 ago. 2021.

De acordo com os autores Luiz Guilherme Marinoni e Daniel Mitidiero¹¹⁹, na ausência de norma específica, a forma que o Código de Processo Civil disciplinar tem caráter geral, ou seja, transetorial.

Afirmam que, com a norma do art. 15 advinda do CPC/15, o processo civil brasileiro assume positivamente o papel que a doutrina sempre a procurou balizar, de “direito processual comum”. Conclui que, inexistindo incompatibilidade, as soluções dadas pelo processo civil são aplicáveis nos demais setores processuais.

Os autores Francisco José Motta e Rafael Tomaz Oliveira afirmam que o direito processual civil passa a ser legislação residual em relação aos procedimentos não penais e procedimentos militares¹²⁰.

Explicam que no caso do processo administrativo, este tem regras dispersas, havendo a possibilidade de autonomia para que cada ente da federação faça suas próprias normas de procedimento. Em relação ao processo administrativo e eleitoral, mesmo que não tenha, em regra, previsão expressa, o CPC só pode ser aplicável quando não for incompatível com as regras específicas de cada procedimento, daí a razão de sua subsidiariedade.

Diferenciam tecnicamente a aplicação supletiva e subsidiária. A aplicação supletiva socorre o aplicador do Direito na hipótese em que uma lei é simplesmente omissa em uma situação concreta. Nesse caso, é preciso suprir essa lacuna normativa por meio da utilização supletiva de outra lei.

Em outra situação, a aplicação subsidiária ocorre quando existe um texto normativo para o caso, mas sua aplicação não conduz a um resultado adequado. Afirma que o CPC/15, conforme o art. 15, opera em duas dimensões: suprimindo lacunas e servindo de subsídio “a casos em que a lei específica não se mostra constitucionalmente adaptada à situação concreta”¹²¹.

¹¹⁹ MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. Comentários ao Código de Processo Civil: artigos 1º ao 69. 2ª Ed. Rev. E atual. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018. Págs. 223-224.

¹²⁰ MOTTA, Francisco José; OLIVEIRA, Rafael Tomaz. Art. 15. In: STRECK, Lênio Luiz; NUNES, Dierle; CUNHA, Leonardo Carneiro da (orgs.). Comentários ao Código de Processo Civil. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2017. Págs. 65-66.

¹²¹ STRECK, Lênio Luiz; NUNES, Dierle; CUNHA, Leonardo (orgs.). Comentários ao Código de Processo Civil *apud* KOURY, Suzy Cavalcante. As repercussões do novo Código de Processo Civil no Direito do Trabalho: avanço ou retrocesso. **Revista TST**, v. 78, n. 3, p. 257, jul/set. 2012)

Em seguida, citam¹²² exemplos de artigos aplicáveis de forma secundária pelo CPC/15:

- a) O art. 10, com o contraditório substancial, que impede decisões surpresas;
- b) Os arts. 133 a 137, sobre o procedimento de desconsideração da personalidade jurídica;
- c) Art. 64, a fim de suscitar exceção de incompetência em simples preliminar da contestação;
- d) Art. 363, sobre o julgamento parcial de mérito;
- e) Art. 373, §§2º e 2º, acerca da distribuição do ônus da prova, respeitando as regras específicas de instrução de cada procedimento;
- f) Art. 1.007, sobre o conhecimento do recurso com insuficiência de preparo, impedindo, segundo os autores, a jurisprudência defensiva do Tribunal Superior do Trabalho.

Neste trabalho, evitamos afirmar as aplicações específicas que se reputam correta ou ideal no caso concreto, mas a ilustração é sempre bem-vinda para melhor didática do leitor. Aproveitamos os exemplos referenciados para destacar o citado art. 10 do CPC:

Art. 10. O juiz não pode decidir, em grau algum de jurisdição, com base em fundamento a respeito do qual não se tenha dado às partes oportunidade de se manifestar, ainda que se trate de matéria sobre a qual deva decidir de ofício.

Disposição semelhante ao art. 10 do CPC pode não estar presente, expressamente, em todas as legislações estaduais de Processo Administrativo Tributário, até por se tratar de uma inovação do diploma do CPC de 2015, mas é consoante o direito constitucional fundamental positivado no art. 5º, LV, o qual assegura a todos os litigantes, inclusive em processo administrativo, o contraditório e a ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes.

Todavia, também sem querer fazer juízo de valor definitivo sobre a aplicabilidade, o procedimento de desconsideração da personalidade jurídica exemplificado na alínea “b” retro transcrita, pode, hipoteticamente, não ser compatível com as legislações de Processo Administrativo Tributário dos Estados. Nessa hipótese, de incompatibilidade com o sistema processual local, a sua

¹²² MOTTA, Francisco José; OLIVEIRA, Rafael Tomaz. Op. Cit., p. 66.

aplicabilidade subsidiária não é permitida conforme já indicado pela obra analisada desde sua introdução.

Helder Moroni Câmara¹²³ afirma, sobre o art. 15, que o CPC/15 prevê o espraiamento de suas normas quando, nos âmbitos do processo eleitoral, trabalhista e administrativo, não existir disposições específicas.

Parte da premissa que o processo abrange uma relação adversarial que tem como objetivo a resolução da controvérsia instaurada pelas partes, independente da natureza de mérito, seja ela civil, empresarial, trabalhista, ou de outro ramo:

Nesse passo, as disposições que corroborem para essa dita resolução da controvérsia, de forma mais efetiva, em tempo razoável e em maior sintonia com a ampla defesa e o contraditório deverão ser aplicadas, desde que não haja regras especiais específicas em sentido diametralmente oposto.¹²⁴

Perante a Constituição Federal de 1988, os comentários do doutrinador estão em consonância com os dispositivos contidos no art. 5º da Constituição, como o inciso LV, que assegura aos litigantes, em processo administrativo, o contraditório e a ampla defesa. Também, ao afirmar a aplicação que corrobore com o tempo razoável da resolução da controvérsia, está em consonância com a Emenda Constitucional nº 45/2004, art. 5º, inciso LXXVIII, que assegura a todos, inclusive no âmbito administrativo, a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.

A ressalva final, de que a aplicação deve ocorrer com o requisito de que não haja regras especiais específicas em sentido diametralmente oposto, é importante para configurar a primazia das regras locais, em indício no sentido de que a aplicação do CPC/15 não viola a autonomia federativa.

Zulmar Duarte de Oliveira Júnior é outro processualista de relevo cujos comentários ao art. 15 do CPC merecem destaque¹²⁵. Introduce o assunto sobre os ramos do direito processual, afirmando que, inobstante a autonomia científica e metodológica de cada ramo, esses permanecem umbilicalmente presos a um tronco único e comum, pois vivem na mesma selva e se entrelaçam. Faz analogia aos órgãos humanos no qual o coração e o cérebro são dois órgãos que

¹²³ CÂMARA, Helder Moroni. **Código de Processo Civil comentado**. São Paulo: Almedina, 2016, p. 45-46.

¹²⁴ CÂMARA, *ibidem*.

¹²⁵ OLIVEIRA JUNIOR, Zulmar Duarte. Art. 15. In: GAJARDONI, Fernando da Fonseca. **Teoria Geral do Processo**: Comentários ao CPC de 2015: parte geral. São Paulo: Forense, 2015, p. 95 e 96.

constituem uma unidade do corpo humano. Afirma que quem não leva em conta a unidade dos vários meios para o fim único, não pode penetrar o segredo da vida nem do Direito. Conclui, ainda poeticamente, que “não podem os diversos ramos do direito permanecerem indiferentes aos caminhos, sucessos e desalentos de seus coirmãos.”

Tratando da aplicação subsidiária e supletiva, afirma a aplicação ao processo eleitoral, trabalhista e administrativo. A aplicação subsidiária ocorre como auxílio na disciplina incompleta ou deficiente desses ordenamentos processuais parciais. Já a aplicação supletiva se dá na falta de regramentos específicos.

Segue os comentários reforçando que entre o direito processual e os diversos outros ramos, como o administrativo, existe um elo metodológico que os torna inseparáveis, assim como pelas implicações recíprocas que a disciplina de cada um projeta sobre o outro. Conclui que o art. 15 do CPC/15 amplia o raio de abrangência de aplicação do Código de Processo Civil ao processo eleitoral, do trabalho e, em especial no nosso caso, do processo administrativo. Em aparte nosso, ressaltamos a correlação do significado semântico conferido pelo vocábulo “subsidiário” no sentido de contribuir para o aumento de volume e extensão.

Retomando o relato descritivo, ao final o doutrinador Zulmar faz uma ressalva sobre a forma adequada de aplicação residual:

Todavia, pensamos que na aplicação supletiva/subsidiária não se pode transpor do Código para os demais sistemas processuais específicos, regras que não se coadunem com o espírito da regulamentação processual em particular (trabalhista, eleitoral ou administrativo), naquelas hipóteses em que o silêncio é propositivo, fruto de deliberada escolha de corte processual, e não ocasional. Deve existir compatibilidade do dispositivo transplantado com o ordenamento em que recebido, sob pena de ocorrer rejeição aquele.¹²⁶

A ressalva é coerente com o sentido jurídico da aplicação subsidiária e supletiva, pois deve ser essa aplicabilidade compatível e coesa com o sistema processual parcial no qual o CPC/15 precisar ser transposto. No caso, o sistema processual parcial seriam as legislações locais de PAT.

¹²⁶ OLIVEIRA JUNIOR, Zulmar Duarte. Art. 15. In: GAJARDONI, Fernando da Fonseca. **Teoria Geral do Processo**: Comentários ao CPC de 2015: parte geral. São Paulo: Forense, 2015, p. 96.

O processualista Cândido Dinamarco¹²⁷ aduz que o dispositivo transpõe os limites da regência Código de Processo Civil apenas dos processos jurisdicionais para espalhar aos processos não jurisdicionais toda a exigência de respeito aos princípios e normas inerentes ao direito processual constitucional.

Continuando sua doutrina, relembra que a Constituição Federal de 1988 já contém essa previsão de alargamento no art. 5º, LV, ao assegurar, expressamente, que o contraditório seja observado no processo administrativo. Afirma ser unânime que a garantia do processo legal contenha essa abertura devido à redação aberta do inciso LIV do art. 5º, ao afirmar que ninguém será privado de sua liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal. Assevera que tanto o processo jurisdicional quanto o processo administrativo são comandados de forma superior pelo direito processual constitucional. A disciplina dessas normas, princípios e garantias são especificadas nas normas contidas no Código de Processo Civil, vide seu art. 15.¹²⁸

Destaca que a postura do constituinte de 1988 e do legislador do CPC de 2015 reconhece que há muito de processual nas leis e institutos de direito administrativo, conforme realidade bem exaltada na obra “A processualidade no direito administrativo” da doutrinadora Odete Medauar.¹²⁹

Essa aplicação residual está associada à teoria moderna de incluir o processo administrativo no campo da Teoria Geral do Processo. O processo é realizado com o objetivo de legitimar o exercício do poder, exercido tanto pelo juiz na atividade jurisdicional quanto pelo administrador no exercício do poder estatal que também deve o administrador oferecer oportunidade de participação aos interessados:

O que caracteriza fundamentalmente o processo é a celebração contraditória do procedimento, assegurada aos interessados mediante o exercício das faculdades e deveres integrantes da relação jurídica processual” (Elio Fazzalari). E onde se cuida dos modos como o poder é exercido, dos pressupostos para exercê-lo e das limitações impostas àquele que o exerce, aí é o campo ocupado pela teoria geral do processo. Deve ser visto nesse contexto não só o dispositivo que manda considerar aplicáveis ao processo administrativo os preceitos contidos no estatuto processual (CPC, art. 15), mas também os princípios, preceitos e garantias vindos da Constituição Federal. Estão sob a influência do direito processual

¹²⁷ DINAMARCO, Cândido Rangel. **Comentários ao Código de Processo Civil** – volume I (arts. 1ª ao 69): das normas processuais civis e da função jurisdicional. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 149-151

¹²⁸ DINAMARCO, Cândido Rangel. Op. Cit. P. 150.

¹²⁹ Idem, p. 150.

constitucional não somente os processos jurisdicionais, mas todos aqueles mediante os quais é exercido o poder estatal, inclusive os administrativos. Sendo o processo administrativo um conjunto de atividades com as quais se exerce o poder estatal, é natural que, tanto quanto se dá no jurisdicional, o exercício desse poder seja limitado pela garantia constitucional do devido processo legal (Const. Art. 5º, inc. LIX). Essa garantia consiste em um conjunto de limitações ao exercício do poder estatal, impondo ao agente estatal certos landmarks além dos quais nem o juiz nem o administrador pode ir. Tanto quanto o juiz, o administrador deve observar a legalidade processual, que é um severo penhor da segurança jurídica (Const. Art. 5º, caput), deve oferecer prazos para a defesa de seus interesses pelos sujeitos envolvidos, deve motivar suas decisões, etc.

O grande poder normativo da garantia constitucional do contraditório autoriza sua própria imposição, e conseqüentemente também a imposição do disposto no art. 15 do Código de Processo Civil, aos processos ou procedimentos de certas entidades privadas como as sociedades empresárias em geral, associações de categorias, escolas particulares, clubes esportivos etc. Sempre que se trate de tomar decisões, impor sanções etc. a algum sujeito ligado a uma dessas entidades, o órgão interno estará exercendo seu poder advindo da lei ou do contrato e, como se dá sempre que um poder é exercido, a participação em contraditório é fundamental.¹³⁰

Como falado em tópico anterior, um bom exemplo de consonância da Constituição Federal de 1988 e as garantias fundamentais do contraditório com o Código de Processo Civil é o seu art. 10. O inovador art. 10 do CPC/15 visa impedir a decisão surpresa¹³¹, determinando que as partes tenham a oportunidade de se manifestar sobre qualquer fundamento, inclusive aqueles conhecidos de ofício, antes da decisão do juiz com base nesse fundamento. Em um exemplo prático e simples, na ocasião juntada de novo documento, como um laudo pericial, aos autos do processo administrativo tributário, o julgador tributário deve dar oportunidade às partes de conhecer e se manifestar sobre esse fundamento que pode embasar decisão posterior de resolução da lide.

O doutrinador Reisdorfer aduz que o art. 15 do novo CPC dispõe sobre a aplicação do novo sistema normativo a “funções estatais alheias ao exercício da jurisdição”¹³². A norma tem como utilidade afastar a eventual dúvida sobre o cabimento e aplicação no processo administrativo, não jurisdicional¹³³.

¹³⁰ Idem, p. 151.

¹³¹ DE PAULA FILHO, Alexandre Moura Alves. O princípio da cooperação: elemento que une o código de processo civil de 2015 à constituição federal de 1988. In: Processos Desconstituintes e Democracia no Brasil: precisamos de uma nova Constituição? [recurso eletrônico] / Gustavo Ferreira Santos; João Paulo Allain Teixeira; Marcelo Labanca Corrêa de Araújo (Orgs.) --Porto Alegre, RS: Editora Fi, 2018. P. 68.

¹³² REISDORFER, Guilherme F. Dias. In: TALAMINI, Eduardo (Coordenador). **Processo e administração pública. Coleção Repercussões do Novo CPC**, v. 10, Salvador: Juspodivm, 2016. P. 571.

¹³³ REISDORFER, Guilherme F. Dias. Op. Cit., p. 579.

Afirma-se o fenômeno processual na esfera administrativa para aplicação de garantias processuais na Administração Pública. Especialmente, o STF passa a reconhecer a necessidade de observação dessas garantias, vide súmulas de números 20 e 21. Passaram a colher subsídios do processo jurisdicional para nortear a relação da Administração Pública com os sujeitos que se submetem ao *jus puniendi* no exercício da competência administrativa sancionatória, implicando em ampliação do campo de incidência da cláusula do devido processo legal para além do exercício da jurisdição.¹³⁴

Distingue institutos correlatos. O procedimento administrativo “simples” é o conjunto ordenado de atos voltado à racionalização dos esforços estatais. Diferente é o processo administrativo, que conta com a participação dos sujeitos interessados e se se sujeita à cláusula do devido processo legal. A realização de direitos fundamentais depende cada vez mais do exercício concreto das funções administrativas que demanda, além da observância do direito material, as garantias processuais¹³⁵.

A aplicação do processo no âmbito administrativo visa a vários propósitos: (i) oitiva dos interessados; (ii) tornar mais eficiente a atividade administrativa, a partir do aporte e debate de informações que acentua a transparência e o controle da legalidade; (iii) ser um canal de legitimação democrática da atividade administrativa. Também visa a fixação de pautas minimamente uniformes, necessárias para racionalizar a atividade administrativa, nortear as expectativas de terceiros e o desenvolvimento científico da processualidade administrativa. Outro benefício destacado é a redução da litigiosidade, que envolve observar a possibilidade de seus atos serem futuramente revistos em sede judicial.¹³⁶

Nota-se que são muitas razões que envolvem a necessidade do diálogo de fontes, sem isolamento do processo administrativo como completamente alheio aos institutos e garantias dos processos jurisdicionais.

Nos critérios de aplicação, é necessário o preenchimento de dupla condição. A primeira é a constatação de lacuna normativa que demande regra não prevista na lei local. Todavia, a existência da lacuna normativa, por si só, não enseja

¹³⁴ REISDORFER, Guilherme F. Dias. Op. Cit., p. 573.

¹³⁵ REISDORFER, Guilherme F. Dias. Op. Cit., p. 574.

¹³⁶ REISDORFER, Guilherme F. Dias. Op. Cit., p. 575-583.

a aplicação do CPC, pois é preciso que as normas sejam adequadas e compatíveis com a lei local e os princípios aplicáveis ao processo administrativo, requisito os quais fundam a segunda condição. A segunda condição para aplicar o CPC é a compatibilidade das normas do CPC com a lógica específica da função administrativa cujo exercício se constata a lacuna. Por exemplo, a capacidade postulatória do advogado não se coaduna com o princípio do formalismo moderado aplicável aos processos administrativos, como bem observou o STF ao editar a Súmula Vinculante nº 05¹³⁷.

Dado que os sistemas processuais não são estáticos, analisar a situação concreta envolve tarefa complexa. Mesmo assim, o autor passou a ilustrar algumas situações práticas nos quais pode haver interseção da lei local com o CPC¹³⁸. São os exemplos da fundamentação das decisões, vide art. 489 do CPC; a cientificação dos interessados, vide arts. 242 e 256 do CPC; tratamento das nulidades (arts. 276, 277, 281 e 282 do CPC); observância ao contraditório, vide art. 10 do CPC, com fundamento constitucional no art. 5º, LV. Adicionalmente, havendo compatibilidade a partir da previsão de transações tributárias, o art. 190 do CPC pode funcionar como subsídio nas negociações processuais.

O sistema do Processo Civil, norteado pela Teoria Geral do Processo, tem o CPC como válvula de diálogo em vista da teoria do diálogo das fontes. Conclui que a aplicação do CPC a partir de princípios e lógicas específicas do PAT vem a agregar na eficiência administrativa e consolidar as garantias processuais.¹³⁹

¹³⁷ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Súmula Vinculante 5. Enunciado: A falta de defesa técnica por advogado no processo administrativo disciplinar não ofende a Constituição. Data de Aprovação: Sessão Plenária de 07/05/2008. Fonte de publicação: DJe nº 88 de 16/05/2008, p. 1. DOU de 16/05/2008, p. 1. Referência Legislativa: Constituição Federal de 1988, art. 5º, LV.

¹³⁸ REISDORFER, Guilherme F. Dias. Op. Cit., p. 582-594.

¹³⁹ REISDORFER, Guilherme F. Dias. Op. Cit., p. 591-595.

4. CAPÍTULO IV - INTEGRAÇÃO NORMATIVA

4.1. Integração voluntária do ente subnacional

O art. 15 do CPC é objeto de arguição de inconstitucionalidade e de estudo deste trabalho em razão de potencial violação à autonomia federativa. É uma norma de integração normativa que prescreve solução a situação hipotética de inexistência de normas específicas dentro do processo administrativo tributário no qual seja necessário o socorro normativo do Código de Processo Civil de forma supletiva e subsidiária.

O confronto com a autonomia federativa, de imposição vertical de norma, da União para o Estado, tem pertinência com a querela sobre a violação ou não da autonomia federativa. Todavia, a hipótese sob dúvidas de constitucionalidade é diversa da hipótese de o ente federativo subnacional estadual exercer a sua competência político-legislativa para, voluntariamente, se vincular à integração normativa do Código de Processo Civil.

A Advocacia Geral da União em segunda manifestação nos autos da ADI nº 5.492/RJ em 20 de junho de 2016¹⁴⁰ em face do artigo 103, §3º da Constituição Federal, defendeu que as disposições do CPC podem ser afastadas a critério da Unidade Federada com a edição de norma própria sobre a matéria, exercendo sua autonomia legislativa prevista nos artigos 18 e 25 da Constituição da República. É sobre essa fundamentação que conferimos ênfase a seguir.

As disposições do CPC devem ser afastadas por norma local incompatível, de forma tácita ou expressa. Por outro lado, de forma expressa, pode ser objeto de norma da Lei do PAT local a vinculação ao CPC de maneira voluntária. Nesse caso, não haveria problema com eventual violação de autonomia federativa quando o próprio Estado, exercendo sua competência político-legislativa, edita norma local elegendo o CPC como fonte de integração normativa.

Dessa forma, caso a ADI nº 5.492/RJ seja julgada procedente, afirmando a inconstitucionalidade parcial do art. 15 do CPC, os Estados que têm legislação local que afirmam, voluntariamente, a aplicabilidade do CPC, essas

¹⁴⁰ ADVOCACIA GERAL DA UNIÃO (AGU). Petição de Apresentação de Manifestação de Id nº 32935/2016, pp. 12 e 13. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.492/RJ. Data da peça: 20/06/2016. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4959031>. Acesso em 27/04/2020.

normas seguiriam em vigor porque não se tratariam de violação à autonomia federativa.

Por isso, realizamos o levantamento das legislações estaduais de Processo Administrativo Tributário de todos os entes federativos estaduais. Além de ser inequivocamente hipótese de constitucionalidade da vinculação do CPC com a lei local de PAT, é também uma maneira de vislumbrar o impacto da decisão da ADIN nº 5.492/RJ.

4.1.1. Levantamento de Legislações estaduais de Processo Administrativo Tributário

A fonte do levantamento advém das leis de cada ente federativo estadual que versam sobre Processo Administrativo Tributário. A Lei é o exercício de competência político-legislativa de cada Estado e uma das formas de exercer sua autonomia federativa. Alguns Estados têm Código Tributário Estadual que neles estão inseridas as normas sobre PAT, outros Estados têm leis específicas sobre PAT e alguns ainda regulam o PAT através de veículos normativos infra legais, como Decretos, Portaria e Resolução.

Nesse levantamento, demos preferência aos sites da Secretaria da Fazenda ou do órgão de Contencioso Administrativo Tributário (CAT). Alguns órgãos possuem site próprio do CAT no qual podemos consultar a legislação aplicável. É seguro porque é dito pelo próprio órgão que julga ou pelo seu órgão superior, a Secretaria da Fazenda.

Quando não há um site aberto da Secretaria da Fazenda (caso do Estado de Alagoas, que é completamente fechado) nem site próprio do órgão de Contencioso Administrativo, demos preferência ao site da Assembleia Legislativa, Poder de função Legislativa que tem como uma de suas funções manter a legislação acessível e atualizada para todos os cidadãos.

Como nem sempre funciona na forma ideal, quando nenhuma das 3 fontes acima estão disponíveis, acessíveis ou atualizadas, em última instância recorreremos ao site “Legisweb”, um portal de legislações nacionais. É o caso do Rio Grande do Norte, cuja Lei nº 6.992/97 só está disponível no formato de digitalização do Diário Oficial publicado, formato esse que não permite a pesquisa por palavras-chaves.

Dentro desse banco de dados, abrimos cada Lei ou Decreto e pesquisamos as seguintes palavras chaves: “subsidiária”, “supletiva”, “CPC”, “Processo Civil”, “Processual Civil”, “aplicam”, “13.105” e “5.869”. As duas primeiras palavras foram escolhidas porque estão diretamente relacionadas com a redação do art. 15 do CPC. A busca também se faz na menção ao Código de Processo Civil, pelos números da Lei atual “13.105”, da lei antiga “5.869”, pela sigla “CPC” e os termos “Processo Civil” e sua variável “Processual Civil”. Algumas legislações determinam a aplicação da legislação “processual civil”.

4.1.2. Resultados do levantamento

Conforme os procedimentos explicados no tópico anterior, chegamos à seguinte tabela:

Tabela 1 – Levantamento das legislações de PAT de todos os Estados-membros

ESTADOS BRASILEIROS	CTE	REGRA?	LEI DO PAT	REGRA?	LEGIS INFRA LEI	REGRA?	INTEGRAÇÃO COM O CPC	ARTIGO
Acre (AC)	LC 7/82	NÃO	N/A		Dec. 462/1987	SIM	SUBSIDIÁRIA	Art. 192
Alagoas (AL)	LEI 4418/82	NÃO	Lei 6771/00	SIM			SUBSIDIÁRIA	Art. 97-A.
Amapá (AP)	194/94	NÃO					NENHUMA	
Amazonas (AM)	LC 19/97	SIM					SUPLETIVA	Art. 280
Amazonas (AM)					Dec. 4564/79	SIM	SUPLETIVA	Art. 182
Bahia (BA)					Dec. 7629/99	SIM	SUBSIDIÁRIA	Art. 180
Bahia (BA)	Lei 3956	SIM					SUBSIDIÁRIA	Art. 166
Ceará (CE)			Lei 15.614/14	SIM			SUPLETIVA	Art. 117
Distrito Federal (DF)			Lei 4567/11	SIM			SUBSIDIÁRIA	Art. 116
Espírito Santo (ES)	LC 884/18	SIM	Lei 10370/15	NÃO	Dec 4106/97	NÃO	PRINCÍPIOS GERAIS	Art. 20
Goiás (GO)	Lei 11.651/91	NÃO	Lei 16.469/09	SIM			SUBSIDIÁRIA	Art. 6º, §1º
Maranhão (MA)	Lei 7.799/02	NÃO	Lei 7765/02	NÃO	Dec 14.689/95	NÃO	NENHUMA	
Mato Grosso do Sul (MS)	Lei 1810/97	NÃO	Lei 2.315/01	SIM			SUPLETIVA	Art. 4º, I
Mato Grosso (MT)	Lei 4547/82	NÃO	Lei 8.797/08	SIM			SUPLETIVA	Art. 4º, II
Minas Gerais (MG)	Lei 6.763/75	NÃO			Dec. 44.747/08	NÃO	NENHUMA	
Pará (PA)	LC 58/06	NÃO	Lei 6182/98	NÃO	Dec. 3.578/99	NÃO	NENHUMA	
Paraíba (PB)	Lei 6.379/97	NÃO	Lei 10.094/13	NÃO	Portaria 248/19	NÃO	NENHUMA	
Paraná (PR)	LC 107/05	NÃO	Lei 18.887/16	SIM			AMBAS	Art. 90
Pernambuco (PE)	N/A		Lei 10.654/91	NÃO	Dec. 15.229/91	NÃO	NENHUMA	
Piauí (PI)			Lei 6.949/17	SIM			SUBSIDIÁRIA	Art. 3º
Piauí (PI)					Dec. 18.561/19	SIM	SUBSIDIÁRIA	Art. 3º
Rio de Janeiro (RJ)	DL 05/75	NÃO			Dec. 2.473/79	SIM	SUBSIDIÁRIA	Art. 168
Rio Grande do Norte (RN)			Lei 6.992/97	NÃO	Dec. 13.796/98	SIM	SUBSIDIÁRIA	Art. 1º-A, p.ún.
Rio Grande do Sul (RS)	N/A		Lei 6.537/73	NÃO	Resolução 001/16	NÃO	NENHUMA	Art. 137
Rondônia (RO)					Dec. 22.721/18, Anexo XII	NÃO	NENHUMA	
Roraima (RR)			Lei 72/94	SIM			SUBSIDIÁRIA	Art. 92
Roraima (RR)					Dec. 856-E/94	SIM	SUPLETIVA	Art. 116
Santa Catarina (SC)					Dec. 3.114/10	SIM	SUBSIDIÁRIA	Art. 93
Santa Catarina (SC)			LC 465/09	SIM			SUBSIDIÁRIA	Art. 49
São Paulo (SP)			Lei 13.457/09	NÃO	Dec. 54.486/09	NÃO	NENHUMA	
Sergipe (SE)			Lei 7.651/13	SIM			SUBSIDIÁRIA	Art. 100
Sergipe (SE)					Dec. 29.803/14	SIM	SUBSIDIÁRIA	Art. 151
Tocantins (TO)			Lei 1.288/01	SIM	Dec. 3.198/07	NÃO	SUBSIDIÁRIA	Art. 15

Fonte: elaboração do autor

Diante do levantamento das normas de Processo Administrativo Tributário dos 26 (vinte e seis) Estados mais o Distrito Federal, obtivemos o resultado informado a seguir.

Dos 27 (vinte e sete) entes subnacionais estaduais, 9 (nove) Estados não têm integração normativa expressa com o CPC. Nesses Estados, as legislações específicas de Processo Administrativo Tributário silenciam sobre a aplicação residual do CPC/15 ou indicam qualquer outra norma, são eles: Amapá (AP)¹⁴¹, Maranhão (MA)¹⁴², Minas Gerais (MG)¹⁴³, Pará (PA)¹⁴⁴, Paraíba (PB)¹⁴⁵, Pernambuco (PE)¹⁴⁶, Rio Grande do Sul (RS)¹⁴⁷, Rondônia (RO)¹⁴⁸ e São Paulo (SP)¹⁴⁹.

¹⁴¹ AMAPÁ. **Lei nº 194/1994**. Amapá: Diário Oficial do Estado, nº 0982 de 30.12.94. Disponível em www.al.ap.gov.br/ver_texto_consolidado.php?iddocumento=159 . Acesso em 22/01/2021.

¹⁴² MARANHÃO. **Lei nº 7.799, de 19 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre o Sistema Tributário do Estado do Maranhão. Maranhão: Diário Oficial do Estado do Maranhão, 26 dez. 2002. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=129635>. Acesso em: 22 jan. 2021.

¹⁴³ MINAS GERAIS. **Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975**. Consolida a Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais e dá outras providências. Minas Gerais: Diário Oficial do Estado, 30 dez. 1975. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/lei_6763_1975.pdf. Acesso em: 24 jul. 2020.; MINAS GERAIS. **Decreto nº 44.747, de 3 de março de 2008**. Estabelece o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA). Minas Gerais: Diário Oficial, 4 mar. 2008. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/rpta/rpta.pdf. Acesso em: 24 jul. 2020.

¹⁴⁴ PARÁ. **Lei nº 6.182, de 30 de dezembro de 1998**. Dispõe sobre os Procedimentos administrativos tributários do Estado do Pará e dá outras providências. Pará: Diário Oficial do Estado, 31 dez. 1998. Disponível em: <https://www.semas.pa.gov.br/legislacao/files/pdf/79265.pdf>. Acesso em: 24 jul. 2020.; PARÁ. **Decreto nº 3.578, de 26 de julho de 1999**. Aprova o Regimento Interno do Tribunal Administrativo de Recursos Fazendários - TARF e dá outras providências. Pará: Diário Oficial do Estado do Pará, 28 jul. 1999. Disponível em: http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc1999_03578.pdf. Acesso em: 24 jul. 2020.

¹⁴⁵ PARAÍBA. **Lei nº 10.094, de 27 de setembro de 2013**. Dispõe sobre o Ordenamento Processual Tributário, o Processo Administrativo Tributário, bem como, sobre a Administração Tributária, e dá outras providências. Paraíba: Diário Oficial do Estado, 28 set. 2013. Disponível em: <https://www.sefaz.pb.gov.br/legislacao/69-leis/pat/2231-lei-n-10-094-de-27-de-setembro-de-2013-pat>. Acesso em: 24 jul. 2020.

¹⁴⁶ PERNAMBUCO. **Lei nº 10.654 de 27 de novembro de 1991**. Dispõe sobre o processo administrativo-tributário e dá outras providências. Disponível em https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Leis_Tributarias/1991/Lei10654_91.htm . Acessado em 20 de abril de 2019.

¹⁴⁷ RIO GRANDE DO SUL. **Lei nº 6.537, de 27 de fevereiro de 1973**. Dispõe sobre o procedimento tributário administrativo e dá outras providências. Porto Alegre: Diário Oficial, 27 fev. 1973. Disponível em: <http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Area.aspx?inpKey=4>. Acesso em: 25 jul. 2020.

¹⁴⁸ RONDÔNIA. **Decreto nº 22.721, de 5 de abril de 2018**. APROVA O REGULAMENTO DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO - ICMS E DÁ OUTRAS PROVIDÊNCIAS. **Decreto nº 22.721/2018**: Anexo XII, Porto Velho: Diário Oficial do Estado de Rondônia, n. 62, 5 abr. 2018. Disponível em: <https://legislacao.sefin.ro.gov.br/textoLegislacao.jsp?texto=202>. Acesso em: 25 jul. 2020.

¹⁴⁹ SÃO PAULO. **Lei nº 13.457, de 18 de março de 2009**. Dispõe sobre o processo administrativo tributário decorrente de lançamento de ofício, e dá outras providências. São Paulo: Diário Oficial do Estado, 19 mar. 2009. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2009/lei-63>

Assim, 18 (dezoito) Estados legislam de forma diferente e expressa acerca da legislação residual adotada. Desses, 12 (doze) Estados adotaram na legislação a integração normativa com o CPC, mas apenas subsidiariamente: Acre (AC)¹⁵⁰, Alagoas (AL)¹⁵¹, Bahia (BA)¹⁵², Distrito Federal (DF)¹⁵³, Goiás (GO)¹⁵⁴, Piauí (PI)¹⁵⁵, Rio de Janeiro (RJ)¹⁵⁶, Rio Grande do Norte (RN)¹⁵⁷, Roraima (RR)¹⁵⁸, Santa Catarina (SC)¹⁵⁹, Sergipe (SE)¹⁶⁰, Tocantins (TO)¹⁶¹.

13457-

18.03.2009.html#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20processo%20administrativo,of%C3%ADcio%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs.&text=Artigo%201%C2%BA%20%2D%20Esta%20lei%20regula,tributos%20estaduais%20e%20respectivas%20penalidades. Acesso em: 25 jul. 2020.; SÃO PAULO. **Decreto nº 54486, de 26 de junho de 2009**. Regulamenta a Lei nº 13.457, de 18 de março de 2009, que dispõe sobre o processo administrativo tributário decorrente de lançamento de ofício e dá providências correlatas. São Paulo: Diário Oficial do Estado, 27 jun. 2009. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/dec54486.aspx>. Acesso em: 25 jul. 2020.

¹⁵⁰ ACRE. Decreto nº 462/1987. Disponível em <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=116151> . Acesso em 21/01/2021.

¹⁵¹ ALAGOAS. **Lei nº 6.771/00**. Art. 97-A. Aplicam-se subsidiariamente ao processo administrativo tributário as normas da Lei Estadual nº 6.161, de 26 de junho de 2000, e da Lei Federal nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, - "Código de Processo Civil. Disponível em <http://gcs.sefaz.al.gov.br/documentos/visualizarDocumento.action?key=bEGNadAlwG8%3D> . Acesso em 23/07/2020.

¹⁵² BAHIA. **Decreto nº 7.629/99**. Art. 180. Aplicam-se subsidiariamente ao processo administrativo fiscal as normas do Código de Processo Civil. Disponível em <http://www.sefaz.ba.gov.br/geral/arquivos/download/rpaf.pdf> . Acesso em 30/07/2020.

¹⁵³ DISTRITO FEDERAL. **Lei nº 4.567/11**. Art. 116. Aplicam-se subsidiariamente a esta Lei os conceitos e princípios estabelecidos no Código Tributário Nacional, bem como as normas do processo administrativo e do processo administrativo fiscal no âmbito da Administração Pública Federal e as da legislação processual civil e penal. Disponível em <http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=4567&txtAno=2011&txtTipo=5&txtParte=>. Acesso em 23/07/2020.

¹⁵⁴ GOIÁS. **Lei nº 16.469/09**. Art. 6º, §1º Aplicam-se subsidiariamente aos processos previstos neste artigo as disposições da Lei nº 13.800, de 18 de janeiro de 2001, e as normas da legislação processual civil. Disponível em https://legisla.casacivil.go.gov.br/pesquisa_legislacao/98683/lei-16469 . Acesso em 24/07/2020.

¹⁵⁵ PIAUÍ. **Lei nº 6.949/17**. Art. 3º Aplicam-se subsidiariamente a esta lei as disposições contidas no Código de Processo Civil. Disponível em <https://portal.sefaz.pi.gov.br/tarf-tribunal-administrativo-de-recursos-fiscais/legislacao/#> . Acesso em 24/07/2020.

¹⁵⁶ RIO DE JANEIRO. **Decreto nº 2.473/79**. Art. 168. Na ausência de disposição expressa neste Regulamento, aplicam-se subsidiariamente a legislação federal específica e a processual civil, naquilo em que não forem incompatíveis com a índole do processo administrativo-tributário. Disponível em http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/sitestructure/render.jspx?datasource=UCMServer%23dDocName%3A107064&_afLoop=14686698556960324&_afWindowMode=0&_afWindowId=null&_adf.ctrl-state=1a79n4ppww_434 . Acesso em 24/07/2020

¹⁵⁷ RIO GRANDE DO NORTE. **Decreto nº 13.796/98**. Art. 1º-A, Parágrafo único. Aos procedimentos e processos administrativos tributários aplicam-se, subsidiariamente, as normas da legislação processual civil. Disponível em <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=152514> . Acesso em 24/07/2020.

¹⁵⁸ RORAIMA. **Lei nº 72/94**. Art. 92. Na ausência de disposição expressa nesta Lei, aplicam-se subsidiariamente a legislação federal específica e a processual civil, naquilo que não forem incompatíveis com o Processo Administrativo Fiscal. Disponível em <https://www.sefaz.rr.gov.br/contencioso/legislacao-especifica/category/6-legislacao-especifica> . Acesso em 25/07/2020.

¹⁵⁹ SANTA CATARINA. **Lei Complementar nº 465/09**. Art. 49. Aplica-se subsidiariamente, ao processo administrativo fiscal, no que couber, as disposições da Lei federal nº 5.869, de 11 de janeiro

Há 4 (quatro) Estados que adotaram na legislação a integração normativa com o CPC, mas apenas supletivamente: Amazonas (AM)¹⁶², Ceará (CE)¹⁶³, Mato Grosso (MT)¹⁶⁴, Mato Grosso do Sul (MS)¹⁶⁵. Segue exemplo do texto legal do Estado do Amazonas: “Art. 280. Aplicam-se supletivamente ao Procedimento Contencioso Tributário-Administrativo as normas sobre Processo Administrativo Fiscal da União e as da Legislação Processual Civil e Penal.”.

O Paraná foi o único Estado que não restringiu a forma de integração normativa com o CPC/15, sendo, portanto, integralmente de acordo com o art. 15, subsidiária e supletivamente: “Art. 90. Nos casos omissos, aplicam-se as disposições do CPC.”¹⁶⁶.

Já o Estado do Espírito Santo adotou uma integração diferente com o CPC, apenas perante os princípios gerais:

LC 884/18

Art. 20. Além dos princípios gerais que regem o processo civil e o administrativo, os procedimentos administrativos tributários deverão

de 1973. Disponível em http://legislacao.sef.sc.gov.br/Consulta/Views/Publico/Frame.aspx?x=/Cabecalhos/frame_lc_09_465.htm. Acesso em 25/07/2020.

¹⁶⁰ SERGIPE. **Lei nº 7.651/13**. Art. 100. Aplicam-se subsidiariamente a esta Lei as disposições contidas no Código de Processo Civil. Disponível em <http://legislacaoonline.sefaz.se.gov.br:17501/Processo%20Administrativo%20Fiscal%20PAF/Forms/AllItems.aspx>. Acesso em 25/07/2020.

¹⁶¹ TOCANTINS. **Lei nº 1.288/01**. Art. 15. Ao PAT são aplicadas, subsidiariamente, as normas da legislação processual civil. Disponível em <http://www.sefaz.to.gov.br/empresa/cat---contencioso-administrativo-tributario/cat---contencioso-administrativo-tributario/legislacao/>. Acesso em 25/07/2020.

¹⁶² AMAZONAS. **Lei Complementar nº 19/97**. Art. 280. Aplicam-se supletivamente ao Procedimento Contencioso Tributário-Administrativo as normas sobre Processo Administrativo Fiscal da União e as da Legislação Processual Civil e Penal. Disponível em <https://online.sefaz.am.gov.br/silt/Normas/Legisla%C3%A7%C3%A3o%20Estadual/Lei%20Complementar%20Estadual/Ano%201997/Arquivo/LCE%20019%2097.htm>. Acesso em 23/07/2020.

¹⁶³ CEARÁ. **Lei nº 15.614/14**. Art. 117. Aplicam-se, supletivamente aos processos administrativo-tributários as normas do Código de Processo Civil, excetuando-se as modalidades recursais neste previstas e as regras que lhe são pertinentes. Disponível em <https://belt.al.ce.gov.br/index.php/legislacao-do-ceara/organizacao-tematica/trabalho-administracao-e-servico-publico/item/6434-lei-n-15-614-de-29-05-14-d-o-30-06-14>. Acesso em 23/07/2020.

¹⁶⁴ MATO GROSSO. **Lei nº 8.797/08**. Art. 4º São de aplicação supletiva no PAT as normas: (...) II - do Código de Processo Civil, no que couber. Disponível em <http://app1.sefaz.mt.gov.br/0325677500623408/07FA81BED2760C6B84256710004D3940/C2E26EACD1D0D99A042573CD0040BA91>. Acesso em 24/07/2020.

¹⁶⁵ MATO GROSSO DO SUL. **Lei nº 2.315/01**. Art. 4º Cumpridas as prescrições da Constituição da República, do Código Tributário Nacional, da legislação tributária do Estado e as deste capítulo, na aplicação das regras desta Lei devem ser observadas, também: I - a supletividade das normas sobre os processos civil e penal, para a solução de casos omissos; Disponível em <http://aacpdappls.net.ms.gov.br/appls/legislacao/serc/legato.nsf/23b657614c182061042579c80053770d/1b305f1c2f24343c04256b36006cee98?OpenDocument>. Acesso em 24/07/2020.

¹⁶⁶ PARANÁ. **Lei nº 18.887/16**. Disponível em <http://www.fazenda.pr.gov.br/modules/conteudo/conteudo.php?conteudo=464>. Acesso em 24/07/2020.

observar os princípios do formalismo moderado, da oficialidade, da celeridade, da transparência e da segurança jurídica.¹⁶⁷

4.1.3. Observações do levantamento

Verifica-se que 9 (nove) não têm, expressamente em sua legislação local sobre Processo Administrativo Tributário, integração normativa com o CPC. Esses Estados podem ter significativo impacto perante o julgamento, pelo STF, da ADI 5.492/RJ.

Por outro lado, 18 (dezoito) entes estatais têm alguma forma de integração normativa com o CPC. A maioria, 12 (doze) entes, optaram pela aplicação apenas subsidiária do CPC, enquanto 4 (quatro) entes elegem apenas a aplicação supletiva. Daí a importância do estudo prévio da distinção conceitual entre aplicação subsidiária e supletiva.

Chama atenção que o Estado autor da ADI 5.492, o Rio de Janeiro, que impugna a aplicação residual do CPC aos processos administrativos estaduais, positivou a aplicação subsidiária do CPC no Decreto nº 2.473/79, art. 168: “Na ausência de disposição expressa neste Regulamento, aplicam-se subsidiariamente a legislação federal específica e a processual civil, naquilo em que não forem incompatíveis com a índole do processo administrativo-tributário.”

Outro caso peculiar é o do Estado do Espírito Santo que adotou a aplicação do CPC apenas em relação aos seus princípios gerais.

4.2. Integração na ausência de normas

Como apresentado, há 9 (nove) Estados que não expressaram, a partir da atividade legiferante, a escolha em adotar o Código de Processo Civil, integralmente ou parcialmente, como instrumento de integração normativa. Nessas unidades federativas, investigamos qual seria a forma de integração normativa em situações as quais o aplicador do direito no processo tributário que tramita no âmbito administrativo dos Estados da República Federativa do Brasil, se deparar com a situação de ausência de norma específica para exarar decisões administrativas.

O art. 15 do CPC não existia, no Direito Positivo brasileiro, até a publicação da Lei nº 13.105 em 16 de março de 2015 ou, para certos efeitos, a partir

¹⁶⁷ ESPÍRITO SANTO. **Lei Complementar nº 884/18.** Disponível em <http://www.sefaz.es.gov.br/legislacaoonline/lpext.dll/infobaselegislacaoonline/leis/2018/lei%20complementar%20n.%B0%20844.htm?fn=document-frame.htm&f=templates&2.0> . Acesso em 24/07/2020.

de sua vigência um ano depois, em março de 2016. Assim, pesquisamos, a partir da Teoria Geral do Direito, qual seria a norma, do Direito Positivo brasileiro, de integração normativa dos aplicadores do Direito no processo administrativo tributário estadual.

4.2.1. As lacunas e a completude do sistema jurídico

O problema das lacunas do ordenamento jurídico se trata de uma questão de completude dos sistemas normativos. O sistema é dinâmico e envolve o problema de saber se tem a propriedade de qualificar normativamente todos os comportamentos possíveis ou se pode ocorrer hipóteses e conduta nos quais o ordenamento não tem previsão ou prescrição¹⁶⁸.

A plenitude lógica do ordenamento jurídico é uma ficção prática que permite ao jurista ter o máximo de segurança ao enfrentar problemas de decibilidade. Para Hans Kelsen, a incompletude é uma ficção prática que permite ao juiz se socorrer quando o ordenamento jurídico, que a princípio é completo, é insatisfatório no caso concreto¹⁶⁹. Em sua obra Teoria pura do Direito, fundamenta o Direito em uma acepção positivista e lógica. Sobre as chamadas “lacunas” do Direito, a começar coloca o verbete lacunas entre aspas.

A situação lacunosa ocorre quando o Direito vigente não é aplicável em um caso concreto, quando nenhuma norma jurídica se refere a esse caso. Porém, Kelsen afirma que essa teoria das lacunas é errônea, pois a aplicação da ordem jurídica vigente não é logicamente impossível. Em outras palavras, a aplicação da ordem jurídica é logicamente possível:

Na verdade, não é possível, neste caso, a aplicação de uma norma jurídica singular. Mas é possível a aplicação da ordem jurídica – e isso também é aplicação do Direito. A aplicação do Direito não está logicamente excluída.¹⁷⁰

A lacuna ocorre quando o órgão aplicador do Direito considera uma ausência de uma tal norma jurídica indesejável do ponto de vista da política jurídica e afasta a aplicação do Direito vigente. Essa situação, ou suposição, desempenha um papel importante na técnica da moderna legislação.

¹⁶⁸ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação. 4ª Edição. São Paulo: Atlas, 2003, p. 218.

¹⁶⁹ KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. 7ª. Ed., São Paulo: Martins Fontes, 2006.

¹⁷⁰ KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. 7ª Ed. – São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 273.

Cita a norma do Código Civil suíço que, em uma situação lacunosa, o juiz deve decidir de acordo com o direito consuetudinário ou, “na falta deste, segundo a norma que ele, como legislador, teria elaborado”. Com essa técnica, afirma que a ausência de normas é uma ficção.

O legislador pode ser levado a essa ficção de acordo com a ideia de que a aplicação da norma por ele estabelecida possa conduzir a um resultado insatisfatório e assim, é aconselhável conferir ao tribunal uma alternativa. Todavia, a livre apreciação do tribunal conferiria um poder demasiado extenso.

A concepção ideológica do juiz não pode tomar o lugar da concepção ideológica do legislador. Por isso, o legislador recorre à ficção para limitar a atribuição deste poder aos tribunais. Em correlação do art. 15 do CPC/15 com a obra de Kelsen, temos que o dispositivo objeto de nossa pesquisa vem para (i) presumir a ocorrência de lacuna para dar uma solução de integração normativa que (ii) limita a atuação ideológica do aplicador do Direito.

Na definição de Engisch, adotada por Tércio Sampaio, uma lacuna é uma incompletude insatisfatória dentro da totalidade jurídica. Incompleto é a negação da completude. Completo é o que pleno, cabal e possui tudo que lhe convém. A incompletude é um não acabado, dentro de um limite. Insatisfatório, por sua vez, é a negação do que é satisfatório, do que é suficiente¹⁷¹.

Assim, ao se afirmar que lacuna é uma incompletude insatisfatória, se expressa uma falta, uma insuficiência que não devia ocorrer, dentro de um limite. Esse limite aponta para critérios espaciais dentro da totalidade jurídica na qual pode ocorrer uma incompletude¹⁷².

A completude satisfatória pode ser alcançada pela interseção do sistema com qualquer outro sistema o qual possua limites. Nesse sentido, a lei local do PAT, de critério espacial limitado ao ente federado estadual, ao estabelecer regras incompletas ou insuficientes dentro de seu critério espacial limitado ao ente federado estadual, por não abarcar, de forma não intencional, o universo de hipóteses, fatos e comportamentos, pode recorrer, de forma legítima, às normas emanadas por outro centro produtor de normas. No caso, a fonte normativa da União, o Código de Processo Civil.

¹⁷¹ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Op. cit. P. 219.

¹⁷² FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Idem.

Uma das espécies de lacunas é a lacuna técnica, quando o legislador estabelece uma norma, mas não fornece as condições de sua aplicabilidade¹⁷³. Em hipótese, a lei local de PAT pode estabelecer que o julgador tributário pode deferir perícia, mas sem regular todas as possíveis situações posteriores, a exemplo de deferir as partes o direito à manifestação antes da decisão do litígio, necessidade prescrita na norma do art. 10 do CPC. Em outro exemplo hipotético, a lei local pode prever recursos, mas sem prever a necessidade de contrarrazões, conforme garantia constitucional da ampla defesa e do contraditório, ao recurso e aos seus meios inerentes.

Em situações como essas, o art. 15 do CPC, em conjunto com garantias processuais constitucionais, afirma a aplicabilidade subsidiária e supletiva do CPC. Assim, haveria a completude do sistema jurídico por interseção a outro sistema com o qual possui limites. Nas palavras de Tércio Sampaio: “O sistema das normas seria dotado, nesse caso, de uma dinamicidade própria, capaz de revelar as lacunas e, num momento subsequente, fornecer as condições de seu preenchimento”¹⁷⁴.

4.2.2. Analogia como instrumento de integração normativa no Direito positivo brasileiro

No Direito positivo brasileiro, encontramos normas de integração normativa na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) e no Código Tributário Nacional. A LINDB, Decreto-Lei nº 4.657 de 1942, no art. 4º, assim dispõe: “Art. 4º Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a *analogia*, os costumes e os princípios gerais de direito.”¹⁷⁵. Conforme posicionamento adotado, as normas de processo administrativo tributário são normas de natureza processual e a atividade integrativa pode ser enquadrada também a partir do art. 4º da LINDB¹⁷⁶.

Na hipótese de possuir natureza de norma tributária, a Lei de competência complementar, na qualidade de Normas Gerais de Direito Tributário

¹⁷³ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Idem, p. 222.

¹⁷⁴ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Idem, p. 222.

¹⁷⁵ BRASIL. **Decreto-Lei nº 4.657/1942**. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro.

¹⁷⁶ FERREIRA FILHO, Marcílio da Silva. A Aplicação Subsidiária e Supletiva do Novo CPC ao Processo Tributário. In: SCARPINELLA BUENO, Cassio. RODRIGUES, Marco Antonio. Processo Tributário – Coleção Repercussões do Novo CPC, v. 16. Salvador: Juspodivm, 2017. P. 326.

nos termos do art. 146 da Constituição Federal, é o Código Tributário Nacional. Por sua vez, o CTN também elege a analogia como principal critério de integração normativa, conforme podemos conferir: “Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, *na ordem indicada*: I - a analogia;”¹⁷⁷.

A ordem preferencial estabelecida pelo Código de Direito Tributário tem a analogia como o primeiro critério. Por sua vez, o art. 151, III, do CTN, qualifica o processo administrativo tributário como processo. A analogia, a partir da norma geral de direito tributário que é o CTN, está positivada.

Portanto, em face do ordenamento jurídico brasileiro positivado, a analogia cumpre função essencial como técnica de integração normativa. Conforme a Teoria Geral do Direito, aqui balizada através da doutrina de Hans Kelsen e Tércio Sampaio, o legislador determina, de forma fictícia, a situação lacunosa, a fim de conferir uma solução de integração normativa que também limite a atuação ideológica do aplicador do Direito. Sendo assim, seja diante da LINDB, art. 4º, ou do Código Tributário Nacional, a analogia é o principal critério de integração normativa do Direito brasileiro.

4.2.3. Processo Administrativo Tributário análogo ao Processo Civil

Analogia possui o seguinte campo de plurissignificação: qualidade, estado ou condição de análogo; semelhança de propriedade entre coisas ou fatos. Na filosofia, é a semelhança e inferência de fatos dentro de um mesmo sistema formal ou razão de proporcionalidade entre pares dessemelhantes. Também carrega a significação de correlação probabilística entre um termo (ou fato) cujo conceito denota um lado observável e verificável e outro (termo ou fato) que, embora não observável e verificável, é inferível dentro de um sistema formal que ofereça regras para essa operação. Pela significação jurídica, é Princípio lógico por meio do qual se aplica, a um caso não disciplinado em lei, a origem jurídica reguladora de outra ocorrência similar¹⁷⁸.

¹⁷⁷ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Código Tributário Nacional.

¹⁷⁸ DICIONÁRIO MICHAELIS. **Analogia.** Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/busca?r=0&f=0&t=0&palavra=analogia>. Acesso em 16 ago. 2021.

Análogo é aquilo que é semelhante ou similar. Na noção de analogia, temos dois elementos centrais¹⁷⁹: a semelhança entre a hipótese legal e aquela não regulada e a necessidade da aplicação de um raciocínio lógico para que se possa verificar esta relação.

Coisas semelhantes não são iguais. Se iguais fossem, então não haveria de precisar se igualar por meio de instrumento de referência similar. Ou seja, apenas se assemelham coisas distintas, todavia parecidas, análogas, que contenham uma proporção de similitude fática e jurídica: “A analogia atende ao princípio de que o Direito é um sistema de fins. Pelo processo analógico, estendemos a um caso não previsto aquilo que o legislador previu para outro caso semelhante, em igualdade de razões.”¹⁸⁰

No capítulo II diferenciamos procedimento de processo, importante premissa para solidificar o entendimento de que o Processo Administrativo Tributário é uma espécie de processo e não de procedimento. No mesmo sentido, é a premissa adotada pela Associação Norte e Nordeste (ANNEP), manifestada na Ação Direta de Inconstitucionalidade.

Admitido na ADI nº 5.492/RJ como *amicus curiae*, a ANNEP, em petição de manifestação¹⁸¹ assinada por Leonardo Carneiro da Cunha, Fredie Didier Jr., Lucas Buril de Macedo, Paula Sarno Braga e Eduardo Uchôa Athayde - entre outras alegações e fundamentações - assevera que o Direito Processual Administrativo deriva do Direito Processual Judicial, que lhe serviu de modelo¹⁸².

A parte de reconhecer que o Direito Processual Administrativo se afasta do processo civil devido às suas particularidades, mas lhe serve como modelo

¹⁷⁹ SOUZA, Luiz Sergio Fernandes de Souza. Lacunas no direito. **Enciclopédia Jurídica da PUCSP: Tomo Teoria Geral e Filosofia do Direito**. 1 jul. 2017, p. 28. Disponível em <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/159/edicao-1/lacunas-no-direito>. Acesso em 11 jan. 2022.

¹⁸⁰ REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 15 Ed. São Paulo: Saraiva, 1987, pág. 292 in REISDORFER, Guilherme F. Dias.

¹⁸¹ ASSOCIAÇÃO NORTE E NORDESTE DE PROFESSORES DE PROCESSO – ANNEP. Petição de manifestação. ID nº 20653/2017. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4959031>. Acesso em 30/08/2021.

¹⁸² MERKL, Adolfo. **Teoria general del derecho administrativo**. México: Editora Nacional, 1980, p. 279-285. In ASSOCIAÇÃO NORTE E NORDESTE DE PROFESSORES DE PROCESSO – ANNEP. Op. cit., p. 7.

prático e base teórica¹⁸³. O processo civil, em razão de sua maior completude em relação a outros modelos processuais, é uma espécie de “arquétipo” processual¹⁸⁴:

Daí se reconhecer como premissa implícita ao sistema processual a de que o intérprete, diante de uma lacuna na regulação do processo administrativo, deverá valer-se de princípios e institutos atinentes ao processo civil que lhe guardem relação de compatibilidade⁹. Esse é, aliás, o fundamento primordial para a utilização, supletiva e subsidiária, das normas processuais civis a outros processos, conforme expresso no art. 15 do CPC-2015.

Assim, não obstante a ausência de dispositivo semelhante no sistema processual civil anterior à entrada em vigor do CPC-2015, as normas processuais civis deveriam ser aplicadas, quando compatíveis, para suprir eventuais omissões administrativo¹⁰. encontradas, por exemplo, no regramento do processo. Pode-se afirmar, portanto, que o art. 15 do CPC-2015 consagra texto normativo novo para norma que já poderia ser anteriormente extraída do sistema, em decorrência da própria sistematização lógico-processual.

O dispositivo não deixa de ser, todavia, necessário, tendo em vista a sua função de explicitação normativa. Em outras palavras, a função primordial do art. 15 do CPC-2015 é a de deixar assente (reforçar, ratificar) a necessidade de permanentes diálogo e integração entre as diversas fontes normativas processuais.¹⁸⁵

A doutrina anterior à entrada em vigor do art. 15 do CPC já defendia a aplicação supletiva das leis processuais civis. Em 1978, Geraldo Ataliba disse que é óbvio e inquestionável o cunho supletivo das leis processuais no contencioso Administrativo. Ressalta que o que tem caráter supletivo são as normas processuais civis e gerais, mas os princípios processuais são plenamente operantes, invocáveis, efetivos e aplicáveis sempre e de modo amplo e pleno e não só supletivamente¹⁸⁶.

Em 1988, José Cretella Junior¹⁸⁷ afirmou que os princípios gerais do processo são aplicáveis ao processo administrativo. Quanto às regras do Código de Processo Civil, na época do Código de 1973, nem todas seriam aplicáveis, pois há necessidade de verificar a compatibilidade da norma.

Na prática jurídica, a aplicação subsidiária do Código de Processo Civil não é novidade trazida com o art. 15 do CPC. Já era aplicado no processo do

¹⁸³ FRANCO SOBRINHO, Manoel de Oliveira. **Introdução ao direito processual administrativo**. São Paulo: RT, 1971, p. 18-19. In ASSOCIAÇÃO NORTE E NORDESTE DE PROFESSORES DE PROCESSO – ANNEP. Op. cit., p. 7.

¹⁸⁴ COMOGLIO, Luigi Paolo. La riforma del processo administrativo e le garanzie del “giusto processo”. **Rivista di diritto processuale**. Padova: CEDAM, ano 56, n. 03, jul.-set./2001, p. 636. In ASSOCIAÇÃO NORTE E NORDESTE DE PROFESSORES DE PROCESSO – ANNEP. Op. cit., p. 7.

¹⁸⁵ ASSOCIAÇÃO NORTE E NORDESTE DE PROFESSORES DE PROCESSO – ANNEP. Op. cit., pp. 7-8.

¹⁸⁶ ATALIBA, Geraldo. Princípios informativos do contencioso administrativo tributário federal. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília. A. 15, n. 58, abr./jun. 1978, p. 138.

¹⁸⁷ CRETELLA JUNIOR, José. **Prática do processo administrativo**. São Paulo: RT, 1988, p. 24) in ASSOCIAÇÃO NORTE E NORDESTE DE PROFESSORES DE PROCESSO – ANNEP. Op. cit., p. 8.

trabalho, na prática do processo eleitoral, em Tribunais de Justiça, no CADE e em Tribunais e Conselhos Administrativos¹⁸⁸.

O Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco já aplicava o Código de Processo Civil antes da entrada em vigor do art. 15 do CPC, vide os exemplos a seguir:

AI SF Nº 2009.000001925538-61 TATE 00.186/10-4. (...) RELATOR: JULGADOR MARCONI DE QUEIROZ CAMPOS. ACÓRDÃO PLENO Nº 0133/2010(12). EMENTA: ICMS. AUTO DE INFRAÇÃO. DENÚNCIA DE AQUISIÇÃO DE MERCADORIA EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO. **DECISÃO DA TURMA FUNDADA EM ERRO DE FATO, CONFORME ARTIGO 485, VIII DO CPC. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. DECISÃO NULA. REMESSA DOS AUTOS À TURMA PARA NOVA DECISÃO.** O Pleno do TATE, por unanimidade de votos, anulou ex-officio, o julgado, consubstanciado no Acórdão da 4ª TJ, nº 0026/2010(12).(dj:15/09/2010)¹⁸⁹

AI SF 005.02195/97-5 TATE 15.354/97-0. (...) ACÓRDÃO PLENO Nº1850/98(3). EMENTA: 1. ICMS. AUTO DE INFRAÇÃO. RV. Defesa não apreciada porque intempestiva. 2. Recorrente alega nulidade da citação feita em pessoa que não o sujeito passivo, seu mandatário ou preposto. **3. Nula é a citação quando feita sem observância dos preceitos legais (art. 247 do CPC).** Desobediência ao art. 19, I, "a", da Lei 10.654/91. 4. Citação que se convalida pela presença espontânea do sujeito passivo (art. 214 § 1º). Devolução dos autos à 3ª TJ, para apreciação da defesa interposta. O Pleno do TATE, na apreciação e julgamento do Recurso Voluntário interposto ao Acórdão da 3ª TJ nº 2001/98(05), considerando que o julgamento obedeceu ao que determina o art. 41, § 1º, II da Lei 10.654/91 alterada pela 11.289/95; considerando que embora eivada de vício, a intimação está convalidada pelo comparecimento espontâneo do sujeito passivo o que torna tempestiva a defesa apresentada; ACORDA, por unanimidade de votos, em conhecer e dar provimento, em parte, ao Recurso interposto para reformando o acórdão recorrido, devolver os autos à 3ª TJ a fim que se aprecie a defesa interposta. (D.O.E. DE 04.08.98)¹⁹⁰

TATE 00.099/12-0. (...) ACÓRDÃO PLENO Nº0160/2014(05). (...) Considerando que, para a efetivação do lançamento, a verificação da ocorrência do fato gerador do tributo é matéria que precede a questão da determinação da base de cálculo; Considerando que, no caso, o Demonstrativo em que se louvou o autuante está eivado de erro ou vício material no que diz respeito à caracterização da infração, restando, desse modo, dispensável se examinar a existência de nulidade formal na determinação da base de cálculo e na constituição do crédito tributário lançado; **Considerando o disposto no § 2º do art. 249 do CPC,** ACORDA,

¹⁸⁸ REISDORFER, Guilherme F. Dias. In: TALAMINI, Eduardo (Coordenador). **Processo e administração pública.** Coleção Repercussões do Novo CPC, v. 10; Coordenador Geral, Fredie Didier Jr. Salvador: Juspodivm, 2016. Pág. 577-578.

¹⁸⁹ PERNAMBUCO. TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO DO ESTADO. Acórdão Pleno nº 0133/2010(12). Relator: Julgador Marconi de Queiroz Campos. Recife: DOE-PE, 23/09/2010. Disponível em: <https://www.sefaz.pe.gov.br/Servicos/TATE/Acordos/1998%20C3%A0%202012%20PLENO%20ATUALIZADO%20EM%2019.10.2016.pdf>. Acesso em: 10 out 2021.

¹⁹⁰ PERNAMBUCO. TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO DO ESTADO. Acórdão Pleno nº 1850/98(03). Recife: DOE-PE, 04/08/98. Disponível em <https://www.sefaz.pe.gov.br/Servicos/TATE/Acordos/1998%20C3%A0%202012%20PLENO%20ATUALIZADO%20EM%2019.10.2016.pdf>. Acesso em: 10 out 2021.

por maioria de votos, em dar provimento ao RO interposto, pelo atuado, contra o Acórdão 5ª TJ nº0189/2013(09) para declarar a nulidade material do Auto, ou seja, a improcedência da denúncia. (Vencidos os Julgadores Wilton Luiz Ribeiro e Flávio Carvalho Ferreira).(dj.13.08.2014).¹⁹¹

TATE 00.683/14-0. (...) ACÓRDÃO PLENO Nº0003/2015(06) (...) A decisão recorrida apresenta-se clara, nítida. Nela não há omissões, obscuridades, dúvidas ou contradições. O não acatamento de argumentos contidos na peça impugnatória não implica em cerceamento ao direito de defesa/ao contraditório, posto que não está obrigado o julgador a julgar a questão posta ao seu exame de acordo com o pleiteado pelas partes, mas sim, conforme determina o artigo 131 CPC. (...) 5. ACORDAM os Membros do Pleno-TATE, por unanimidade de votos, nos termos da fundamentação acima: a) rejeitar a preliminar de nulidade suscitada; b) indeferir pedido diligência/perícia; c) manter a decisão recorrida por seus próprios fundamentos, inclusive com relação à penalidade aplicada. (dj. 11.02.2015).¹⁹²

As normas de PAT, portanto, têm natureza processual ou de matéria processual. Sendo assim, há adequação na analogia entre a Lei de Processo Administrativo Tributário e do Código de Processo Civil. Concluímos que o Código de Processo Civil é o Estatuto legal mais adequado para servir de referência, como análoga, às legislações de Processo Administrativo Tributário.

4.3. Código de Processo Civil como regra de Direito Processual Comum

4.3.1. Regras comuns do processo

Fazzalari destaca que há um Direito Processual Geral, do qual decorre o Direito Processual Civil e, por sua vez, é subespécie os processos jurisdicionais civis¹⁹³.

Apesar do processo jurisdicional civil ser subespécie do direito processual civil que é espécie e, portanto, parte do gênero direito processual geral, devem ser adotados como parte geral do nosso ensinamento. Cumpre, assim, dupla finalidade: a unidade do ordenamento jurídico e o conhecimento sistemático, colocado em amplo e orgânico contexto.¹⁹⁴

¹⁹¹ PERNAMBUCO. TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO DO ESTADO. Acórdão Pleno nº 0160/2014(05). Relator: Julgadora Iracema de Souza Antunes. Recife: Diário Oficial do Estado, 20/08/2014. Disponível em:

<https://www.sefaz.pe.gov.br/Servicos/TATE/Acordaos%20%20Primeira%20Turma/A%20PARTIR%20DE%202013%20-%20PLENO.pdf> . Acesso em: 10/10/2021.

¹⁹² PERNAMBUCO. TRIBUNAL ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO DO ESTADO. Acórdão Pleno nº 0003/2015(06). Relatora: Julgadora Terezinha Fonseca. Recife: DOE-PE, 25/02/2015. Disponível em <https://www.sefaz.pe.gov.br/Servicos/TATE/Acordaos%20%20Primeira%20Turma/A%20PARTIR%20DE%202013%20-%20PLENO.pdf>. Acesso em: 10/10/2021.

¹⁹³ FAZZALARI, Elio. Op. Cit. P. 104.

¹⁹⁴ FAZZALARI, Elio. Op. Cit. P. 105.

Isso deve porque os processos jurisdicionais civis são os arquétipos do processo, são os seus modelos mais completos. Processo, entretanto, é um esquema no qual se pode realizar também distinta da jurisdicional. É impróprio usar como sinônimo os termos jurisdição e processo.¹⁹⁵

Por isso, Fazzalari defende a exigência e utilidade de regras comuns. Os processos administrativos são regulados de maneira incompleta necessitam para o concreto emprego do seu desenvolvimento e contraditório serem praticados segundo as articulações próprias de arquétipo melhor disciplinado, pois enquanto se verifica uma apreciável de fusão de estruturas processuais nos procedimentos administrativos, falta a consciência da sua difusão o de seus conexos deveres. Aponta que, apesar das escassas indicações positivas, a doutrina e a jurisprudência têm procurado tem buscado integrar em alguma medida a disciplina dos processos administrativos mediante regras do arquétipo adicional civil, fazendo-se necessária uma teoria mais ampla e compreensiva.¹⁹⁶

As regras comuns objetivam que o intérprete as utilize para suprir lacunas. Essa técnica de integração permite acolher um núcleo de relações unitárias que tenha familiaridade e intimidade com pesquisas do gênero. Também permitem identificar e elaborar baseado num esquema básico modelos diversificados e flexíveis de diferentes tipos de processo.¹⁹⁷

Poderá também acontecer, e acontece, que um artigo de lei não esgote a disciplina de uma conduta, mas regule somente um ou mais elementos de uma ou mais condutas (pensa-se, por exemplo, nos artigos do Código De Processo Civil que governam a forma dos atos processuais, que são um dos elementos que lhes compõe): em tal caso se está diante de uma fração de norma para conectar com outras, de onde sairá uma norma inteira, isto é, a completa disciplina de uma certa conduta. (FAZZALARI, 2006, p. 113)

A experiência histórica colhida em vários setores jurídicos e o seu respectivo intercâmbio de certos valores positivos vai ao encontro da própria estabilidade do ordenamento jurídico. Mesmo no federalismo americano, uma espécie de federalismo clássico, bastante descentralizado, regras uniformes podem ser anunciadas a partir da garantia constitucional do *due process of law*. Isso ocorre

¹⁹⁵ FAZZALARI, Elio. Op. Cit. P. 105.

¹⁹⁶ FAZZALARI, Elio. Op. Cit. P. 727.

¹⁹⁷ FAZZALARI, Elio. Op. Cit. P. 728.

também no sistema austríaco a partir de uma regra codificada.¹⁹⁸ Isso demonstra que a existência de regras comuns no âmbito processual não impede, exclui ou afasta modelos diversificados regionalizados e localizados de processos.

Outro exemplo histórico advém da jurisdição administrativa tributária italiana a qual não foi desenvolvida nos mesmos moldes da jurisdição francesa. O contencioso tributário, realizado a partir da lavratura de autos de infração, é decidido pelas comissões tributárias e não pelo conselho de estado italiano. Ainda que essas comissões órgãos vinculados à administração pública as comissões tributárias passaram a ser reconhecidas como órgãos jurisdicionais para resolver conflitos.¹⁹⁹

As comissões tributárias passaram a ser consideradas jurisdições administrativas especiais. Tanto a Corte Constitucional quanto a Corte de Cassação italiana qualificam o órgão como jurisdicional. Por meio de positivação posterior, triunfou a tese da natureza jurisdicional das comissões. A partir dessas premissas, que essas comissões são concebidas como órgão jurisdicionais, as regras do Código de Processo Civil italiano são aplicadas, aos processos que tramitam nessas comissões, a título de regras do direito processual comum.²⁰⁰

Como regras comuns podemos assinalar: a legitimidade, a citação, o dever de publicidade, o direito ao contraditório, as regras de ônus probatório, as regras de representação processual, o dever de motivar e fundamentar uma decisão, bem como o dever de cooperação processual.

Em relação à legitimidade para participar do processo, o princípio é que são legítimos os contraditores aqueles em cujo patrimônio vão ser revertidos os efeitos do ato final do processo. Não abrange como interessados aqueles que são interessados de mero fato. A correspondência normal entre a legitimação ativa e passiva no processo de formação do provimento é deve ser colhida e afirmada como índice da categoria geral do processo. A qualificação de interessados passivo é empregada sobre aqueles que são destinatários dos efeitos do provimento. São legitimados os participantes a dizer e a contradizer no processo ambas as partes, munidas de poderes faculdades e deveres processuais.²⁰¹

No início do processo, na instauração do contraditório, é regra fundamental e comum que seja empregado um ato que indique o tema disputado, de

¹⁹⁸ FAZZALARI, Elio. Op. Cit. Pp. 728-730.

¹⁹⁹ DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. Op. cit. P. 92.

²⁰⁰ DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. Op. cit. P. 93.

²⁰¹ FAZZALARI, Elio. Op. Cit. P. 731.

forma clara e completa, através de uma forma de comunicação que assegure aos interessados o pleno conhecimento do ato.²⁰²

Também é comum aos processos jurisdicionais civis e aos processos administrativo a formalização dos atos processuais e a publicidade dos atos. No desenvolvimento do processo, constitui princípio processual que cada contraditor tenha a faculdade de alegar fatos, normas, participar do debate, escolher o conteúdo de suas alegações, enfim eleger a sua própria defesa dentro da sua posição. É princípio comum, portanto, o emprego do contraditório no processo administrativo.²⁰³

Também deve-se considerar como regra geral aquelas referidas ao ônus probatório. Para que os contraditores tenham a faculdade de suscitar provas levantar provas, ao se tratar de prova constituinte de direito, o recolhimento dessa prova deve ter a presença e o conhecimento com igual direito de interlocução do contrainteressado. Ainda no âmbito probatório, é comum o princípio de que toda a presunção favorável ao órgão público deve decorrer expressamente de previsão legal.²⁰⁴

Também é regra comum e conexa à substância do contraditório a que cada um dos contraditores se possa fazer representar ou ser assistido por um especialista.²⁰⁵

Também se trata de obrigação institucional comum em relação ao autor do ato final a sua prestação de contas do resultado do contraditório. O provimento final deve ser resultado de uma exposição de pressupostos e motivos resultantes do processo até mesmo para se desconsiderar uma alegação ou prova e mesmo quando no cumprimento de um dever discricionário.²⁰⁶

Fazzalari afirma ainda que, em um país civil, sobre todas as regras igualmente em todos os processos deve ser observada a lealdade e probidade dos participantes.²⁰⁷ No novo código de processo civil esse dever está articulado no artigo sexto estabelecendo o princípio da cooperação processual.

²⁰² FAZZALARI, Elio. Op. Cit. P. 732.

²⁰³ FAZZALARI, Elio. Op. Cit. P. 732.

²⁰⁴ FAZZALARI, Elio. Op. Cit. P. 732.

²⁰⁵ FAZZALARI, Elio. Op. Cit. P. 733.

²⁰⁶ FAZZALARI, Elio. Op. Cit. P. 733.

²⁰⁷ FAZZALARI, Elio. Op. Cit. P. 733.

Assim como faz sentido falar em regras comuns e princípios comuns, faz sentido também falar daquilo que não se aplica ou o que se revela “incomum”. Por exemplo, as regras de conexão e reunião de processos, as regras sobre hipóteses e cabimentos de recursos. Também repercutem de forma diferente sobre alcance do ônus probatório o emprego do princípio inquisitório em processos em que o autor do provimento é administração pública.²⁰⁸

O conhecimento de regras comuns e as diferenças específicas valem também para explicar as implicações constatadas entre os vários tipos de processos. As diferenças de modelos processuais distintos devem ser exaltadas para fins de processos lacunosos. O dever de identificar e difundir regras comuns não exclui o dever complementar de colher e colocar em evidência as específicas diferenças entre o processo jurisdicional civil e o processo administrativo tributário local.²⁰⁹

4.3.2. Função integrativa do Código de Processo Civil

Nos conformes do art. 6º da Lei 9.868/99, que dispõe sobre as ações de controle concentrado de constitucionalidade, a Advocacia Geral da União prestou Informações²¹⁰ na ADI 5.492/RJ. Sobre o art. 15, argumentou, em sua petição, pela constitucionalidade de maneira objetiva e sucinta:

10. Veja-se que a redação do dispositivo atacado, por si só, dispensa maiores elucubrações: a incidência da norma se dá de forma supletiva e subsidiária, “na ausência de normas que regulem os processos eleitorais, trabalhistas e administrativos”.

11. Não se verifica qualquer inconstitucionalidade ou ofensa ao princípio federativo, já que a própria norma resguarda a observância dos normativos já existentes, determinando que sua incidência, repita-se, se dará somente supletiva e subsidiariamente.

12. Consoante muito bem observa Elpídio Donizetti (in Novo Código de Processo Civil Comentado, São Paulo, Ed. Atlas-2015, p. 13): O dispositivo reitera a já reconhecida função integrativa das normas de direito processual civil. Um exemplo de norma que complementa o disposto no artigo em comento é o art. 769 da CLT.

13. Ensina, ainda, o ilustre professor, que as expressões utilizadas pelo art. 15 “seguem no sentido de ‘supletório’, isto é, aquilo que preenche lacuna, que completa algo, que sana irregularidade.”

²⁰⁸ FAZZALARI, Elio. Op. Cit. P. 734.

²⁰⁹ Idem, p. 734.

²¹⁰ ADVOCACIA GERAL DA UNIÃO (AGU). Petição de Apresentação de Informações. Id nº ID 27111/2016. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.492/RJ. Data da peça: 22/04/2016. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4959031> Acesso em 27/04/2020.

14. Não se sustenta, pois, o pedido formulado pelo requerente, pelo que deve ser julgado improcedente o pedido.²¹¹

Em resumo, são duas linhas argumentativas que se complementam. O primeiro argumento é de cunho lógico, no sentido que não há ofensa à autonomia federativa já que apenas incide de forma subsidiária, resguardando a aplicação das normas existentes. Complementa afirmando ser parte da função integrativa das normas de direito processual civil.

No mesmo sentido, arguiu a ANNEP – Associação Norte e Nordeste de Professores de Processo na ADI 5492/RJ, afirma que uma das formas de interpretar o dispositivo em conformidade com a Constituição é a partir da premissa que o CPC exerce papel integrativo. Registra que os diplomas legais processuais administrativos deveriam contemplar essa possibilidade de aplicação. Contudo, na hipótese de omissão legal dessa previsão, não se impede a concretização do papel integrativo do CPC²¹².

Disserta sobre o art. 190 do CPC/15, afirmando que essa norma decorrente da cláusula geral de negociação processual, é de caráter processual geral, da categoria de normas comuns. O instituto deve observar as peculiaridades próprias do processo em que será aplicado, mas a sua aplicabilidade, a priori, não deve ser excluída de nenhuma modalidade processual²¹³.

Tem por premissa que o processo é uma categoria una e que as particularidades que o processo administrativo traz não afastam o caráter geral da norma de processo civil. Afirma ainda que mesmo na hipótese de ausência de norma expressa, como o art. 15 do CPC é, não poderia se afastar a atividade integrativa do Código de Processo Civil²¹⁴.

Conclui que sempre haverá a possibilidade de utilização de normas processuais civis como instrumento de integração do sistema processual administrativo. A incidência ocorrerá “sobretudo quando existente a omissão

²¹¹ ADVOCACIA GERAL DA UNIÃO. Idem, p. 16 e 17

²¹² ASSOCIAÇÃO NORTE E NORDESTE DE PROFESSORES DE PROCESSO – ANNEP. Petição de manifestação. ID nº 20653/2017, p. 10. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4959031>. Acesso em 30/08/2021.

²¹³ Idem, p. 11.

²¹⁴ Idem, p. 13.

normativa e a resposta conferida pelo sistema processual civil não seja incompatível com os princípios regedores do processo administrativo.”²¹⁵.

²¹⁵ Idem, p. 13.

5. CAPÍTULO V – FEDERALISMO E AUTONOMIA FEDERATIVA

5.1. Noções introdutórias

O federalismo é uma forma de Estado que varia de acordo com a realidade política e jurídica de cada país, havendo vários “federalismos”. Não deve ser visto de forma estática, e sim dinâmica, não obedecendo a padrões, *standards*, de modelos ideais previamente concebidos²¹⁶.

O federalismo nem mesmo se restringe às normas jurídicas estatais, podendo ser concebida como uma ideologia que expressa a participação de responsabilidade de tomada de decisões. Todavia, a Teoria do Estado Federal só aceita o federalismo a partir do texto constitucional.

A oposição ao federalismo é o Estado unitário simples ou centralizado, na qual há uma esfera de Poder Legislativo, Executivo e Judiciário.²¹⁷ A ideia de federalismo é divergente, baseada na implementação do federalismo como forma da preservação da diversidade entre os membros da Federação.

Dentre os valores protegidos pelo federalismo, se encontra a autonomia federativa dos entes subnacionais. Diferente do Estado Unitário, os entes federados possuem capacidade político-legislativa para se auto-organizar política e administrativamente dentro do sistema de competência traçado pela Constituição Federal.

Todavia, a descentralização proporcionada pelo federalismo nem sempre está ligada a aumento da democracia e aos anseios sociais. Esse poder pode ser gerido em favor de interesses particulares de governantes que visam a concentração de poder em núcleos e esferas locais.²¹⁸

Assim, não é de se estranhar que determinados governantes, a fim de dificultar a eficácia de direitos fundamentais ao contribuinte e ao cidadão em um processo administrativo tributário, simplesmente não regule determinadas hipóteses que se correlacionam com a ampla defesa, o contraditório e o devido processo legal. É de se indagar se, dentre a autonomia federativa estatal, encontra-se o direito de

²¹⁶ ARAÚJO, Marcelo Labanca. **Teoria da Repartição de Competências Legislativas Concorrentes**. Recife: FASA, 2011, p. 16.

²¹⁷ Idem, p. 24-25.

²¹⁸ Idem, p. 19.

criar um vazio normativo especialmente diante de garantias processuais constitucionais.²¹⁹

5.2. Alegações de inconstitucionalidade pela violação da autonomia federativa

O Governador do Estado do Rio de Janeiro, na petição inicial da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.492/RJ, fundamenta a inconstitucionalidade do art. 15 do CPC em face, especialmente, dos artigos 18 e 25 da Constituição Federal. Na mesma linha, arguiu o Colégio Nacional de Procuradores-Gerais dos Estados e do Distrito Federal (CNPGEDF).

Esse colegiado protocolou²²⁰ pedido de admissibilidade no feito na qualidade de *amici curiae*. Diferentemente dos demais sujeitos processuais que primeiro peticionaram solicitando o ingresso no feito com petição simples, aguardando o despacho para se manifestar, o CNPGEDF já peticionou requerendo o ingresso e ao mesmo tempo prestando Informações em petição.

O Colégio Nacional de Procuradores-Gerais dos Estados e do Distrito Federal representa, conforme cabeçalho da peça, os Estados do Acre, Alagoas, Amazonas, Bahia, Espírito Santo, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pará, Pernambuco, Rio Grande do Sul, Rondônia, São Paulo, Sergipe, Tocantins e o Distrito Federal. São, portanto, 17 (dezessete) unidades federativas estatais²²¹.

Sobre o art. 15 do CPC²²², introduzem o assunto afirmando que “A integração subsidiária diz respeito à Teoria Geral do Direito, tendo por objeto a superação das lacunas e as antinomias detectadas no trâmite do processo, contribuindo para a solução dos conflitos normativos.”. Mas que, todavia, devem ser respeitadas as regras de competência.

Relata, a partir da Constituição Federal de 1988, o sistema constitucional de repartição de competências: a privativa, no art. 22; as residuais dos Estados, no art. 25, §1º; de interesse local dos Municípios, no art. 30, I; e as

²¹⁹ Idem, p. 20.

²²⁰ COLÉGIO NACIONAL DE PROCURADORES-GERAIS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL – CNPGEDF. Petição de Pedido de Ingresso como amicus curiae. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.492/RJ. Data da peça: 09/08/2016. ID 43397/2016.

²²¹ CNPGEDF. Idem, p. 1.

²²² CNPGEDF. Idem, pp. 4-6.

concorrentes da União e dos Estados, no art. 24. Quanto à competência concorrente disserta que compete à União e aos Estados. Que compete à União legislar sobre normas gerais e aos Estados incubem as normas específicas. Aos Municípios, afirma caber a suplementação das normas específicas das normas estaduais e federais conforme o interesse local²²³.

Alega que não consta das citadas regras de competência do texto constitucional previsão específica para legislar sobre direito administrativo. A razão é que a competência de direito administrativo deve ser exercida em conformidade com a autonomia federativa, consagrada no art. 18 da Constituição. A exceção reside no art. 22, XXVII, ao atribuir competência à União para editar normas gerais sobre licitações²²⁴. Nesse ponto cita doutrina de Fernanda Almeida:

A compreensão desse dispositivo deveria ser inspirada por sua excepcionalidade em relação à competência para legislar sobre Direito Administrativo. Ou seja, deveria ele ser interpretado, no contexto constitucional, de modo a assegurar também neste capítulo do Direito Administrativo, a máxima autonomia para os entes federativos.²²⁵

O Colegiado conclui, em sua petição, que a analogia não pode servir de integração a normas cuja competência esteja em desnível, não podendo ser admitido que eventual omissão legislativa possa ser suprimida por norma de outra esfera federativa²²⁶.

Diante do federalismo e das alegações de inconstitucionalidade do art. 15 do CPC/15 aduzidos na ADI 5492/RJ, passamos a analisar, a seguir, as regras de competência desenhadas na Constituição Federal de 1988.

5.3. Federalismo fiscal e natureza da norma

Abrimos esse tópico para analisar a eventual interferência em questões de federalismo fiscal ao problema da pesquisa.

O federalismo tem várias acepções, sendo uma de suas facetas o federalismo fiscal, ligada a questões e problemas de competência tributária. A competência tributária é minuciosamente tratada na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 e tem a ver com a capacidade política e legislativa dos entes federados em criar obrigações tributárias.

²²³ CNPGEDF. *Idem*, p. 5.

²²⁴ CNPGEDF. *Idem*, p. 5.

²²⁵ ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. *Competências na Constituição de 1988*. 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 2005, p. 103.

²²⁶ CNPGEDF. *Op.cit.*, p. 6.

O direito tributário, ramo do direito público, tem como corolário o princípio da legalidade, especificamente positivado no âmbito fiscal no art. 150, I, da Constituição de 1988: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”

Para ter a competência em expedir leis em matéria tributária, além da veiculação prévia de Lei atentando-se às normas constitucionais limitadoras da vigência imediata, como as normas referentes ao princípio da anterioridade anual e nonagesimal, é necessária específica autorização da Constituição para criar ou majorar certas espécies de tributos.

A norma de competência tributária em sentido estrito requer a reunião de proposições construídas a partir da leitura do direito positivo numa estrutura lógico-condicional. No antecedente dessa norma, descreve-se um fato – o processo de enunciação necessário à criação dos tributos -, imputa-se a esse fato uma relação jurídica, cujo objeto consiste na faculdade de criar tributos.²²⁷

A Constituição de 1988 é extremamente analítica ao relacionar as hipóteses em que as pessoas jurídicas de direito público podem legislar para instituir tributos²²⁸. Conforme a teoria quinquipartite há muito corroborada pelo Supremo Tribunal Federal²²⁹, são cinco as espécies tributárias possíveis: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e as contribuições especiais (sociais, de intervenção no domínio econômico e corporativas).

A partir das permissões constitucionais, o ente federado titular da competência tributária pode instituir relações obrigacionais tributárias. O que caracteriza a obrigação tributária é, antes de tudo, seu caráter patrimonial da prestação obrigacional.

O vínculo obrigacional surge, primeiro, a partir de um veículo legislativo, no qual o sujeito ativo, credor, “tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo ou devedor, o cumprimento de prestação de cunho patrimonial”²³⁰. Ainda segundo o doutrinador, nas relações jurídicas tributárias,

²²⁷ GAMA, Tácio Lacerda. Contribuição de intervenção no domínio econômico. São Paulo – Quartier Latin: 2003, p. 73 apud CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método. P. 239.

²²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método. P. 240.

²²⁹ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário nº 111.954/PR, DJU 24/06/1988. AI-AgR 658576/RS, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, Julgamento em 27/11/2007; AI-AgR 679355/RS, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, Julgamento em 27/11/2007.

²³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit. 622.

encontramos dois tipos de relações: as de substância patrimonial e os vínculos de deveres instrumentais ou formais. Esses deveres administrativos se referem, inexoravelmente, à operatividade da instituição tributária²³¹.

A competência tributária tem como antecedente critérios materiais de instituição de tributos que se relacionam com as autorizações constitucionais, com a competência tributária de cada ente federado. Como consequente, visa a obrigação de cunho patrimonial, que são as obrigações tributárias principais ou acessórias.

De acordo com a Constituição de 1988, art. 146, inciso III, alínea “b”, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre obrigação tributária. Esse papel, no ordenamento jurídico nacional, é realizado pelo Código Tributário Nacional que assim disciplina as obrigações tributárias²³²:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

As obrigações acessórias têm por objeto resguardar os interesses da fiscalização e da arrecadação da obrigação tributária principal. Apesar de conter uma prestação de fazer, ainda assim possui cunho patrimonial, uma vez que, face ao inadimplemento da prestação, converte-se em obrigação principal. Ou seja, apesar de originariamente não ser uma obrigação patrimonial, é possível exprimir – ou converter – a obrigação em uma obrigação de cunho patrimonial.

Nota-se que a estrutura da norma de direito tributário em nada se assemelham com as normas de natureza processual. Estas, as normas processuais, como é o art. 15 do CPC/15, visam disciplinar o andamento do processo, estabelecendo direitos e deveres para as partes relativo a comportamentos esperados ou assegurados no âmbito do processo judicial ou administrativo.

Não sendo o art. 15 do CPC/15 e as normas locais que regulam a impugnação, o recurso, a sustentação oral, a perícia, ou seja, a instauração do

²³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit. 623.

²³² BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional.

processo de partes, o trâmite e a decisão do litígio, normas de direito tributário, não há questões de federalismo fiscal que interfiram na pesquisa e no problema.

É consoante essa fundamentação que os problemas relacionados ao federalismo fiscal se tratam de conflitos de competência tributária, como as hipóteses limítrofes dos impostos ICMS e ISS, IPI e ICMS. Os conflitos também ocorrem dentro da mesma espécie tributária com entes distintos, como são os casos conflituosos de ICMS importação, interestadual e de benefícios fiscais sem a devida autorização do CONFAZ. No âmbito municipal, conflitos de ISS se dão especialmente com base no local da prestação do serviço.

Dedica-se o presente tópico a exclusão, para fins de delimitar o objeto de análise, das questões de federalismo fiscal na busca da resolução do problema da pesquisa. O problema tem relação com o federalismo político e não com o federalismo fiscal, pois tanto o art. 15 do CPC/15 quanto as normas locais de PAT têm natureza processual.

5.4. Competência da União: art. 22, I da Constituição Federal de 1988: legislar sobre Processo Civil.

Conforme a norma contida no art. 22, I, da CF/1988, compete privativamente à União legislar sobre Direito Processual. Não há dúvida na legitimidade da união em legislar sobre Direito Processual. A dúvida é se um dispositivo do CPC tem o alcance de ser aplicável no âmbito dos processos administrativos estaduais.

A doutrinadora Maysa defende em sua tese que a competência para fixar regras no contencioso administrativo tributário é privativa da União em face do art. 22, inciso I, da CF/1988. Trata das especificidades em uma visão a partir da União, afirmando que são normas gerais do processo administrativo tributário as fixadas a partir do Decreto nº 70.235/1972, ainda que ressalte que seu artigo 1º limita expressamente seu âmbito de aplicação para os créditos tributários da União.²³³

Afirma a subsidiariedade das normas advindas da Lei de Processo Administrativo Federal, nº 9.784/1999, em razão do seu artigo 69.²³⁴ Ainda que em sua obra não tenha feito essa ressalva, é pertinente apontar que essa Lei traz

²³³ DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. Op. cit. Pp. 95-97.

²³⁴ DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. Op. cit. P. 97

também limitação de aplicabilidade, dessa feita para Administração Pública Federal direta e indireta.

Todavia, o âmbito desta pesquisa é limitado às relações entre o Código de Processo Civil e as legislações locais de processo administrativo tributário. Nessa seara, Maysa afirma que o CPC dita a conduta geral do processo, posição que se adota.²³⁵

Diante das premissas demonstradas e adotadas nesse trabalho, o processo administrativo tributário contém natureza processual em razão, especialmente, da necessidade do contraditório no contencioso administrativo tributário.

Conforme doutrina de Elio Fazzalari, é impróprio utilizar como sinônimo os termos jurisdição e processo. A característica fundamental do processo é o contraditório, sendo o processo um passo adiante da noção de procedimento.²³⁶

Não é exclusivo do Direito jurisdicional civil a realização de atividade de natureza processual, interpretação que pode ser extraída não só da doutrina como do ordenamento jurídico pátrio, conforme demonstrado nos capítulos iniciais. Destaca-se o inciso LV do art. 5º da Constituição Federal de 1988 ao afirmar que aos litigantes, no processo administrativo, são assegurados o contraditório e a ampla defesa.

Nesse sentido, como a Constituição prescreve que a União tem competência privativa para legislar sobre Direito Processual e, a partir da premissa que o processo administrativo contém natureza processual, também parte e subespécie do Direito Processual, é legítimo o comando do art. 15 do CPC.

O Senado Federal²³⁷, no bojo da ADI nº 5.492/RJ, afirma, sobre o art. 15 do CPC, que é absurda a pretensão do requerente. Inicialmente porque a Constituição defere à União a competência privativa para legislar sobre direito processual, que foi exercida de maneira estrita, escorreita e sem qualquer excesso, vide art. 22, I da CF/1988.

²³⁵ DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. Op. cit. P. 97.

²³⁶ FAZZALARI, Elio. Op. Cit. Pp. 109-112.

²³⁷ SENADO FEDERAL. Prestação de Informações. Id nº 33930/2016, pp. 3 e 4. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.492/RJ. Data da peça: 23/06/2016. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4959031> . Acesso em 23/08/2020.

Há de se concordar que não houve excesso no exercício da competência legislativa pela União. Conforme descreve o Senado Federal, está explícito na norma do art. 15 do CPC que a aplicação será ou subsidiária, no preenchimento de lacunas, ou supletiva, na complementação de outras normas. A lógica de respeito à norma estadual é óbvia através da seguinte inferência: se a norma pressupõe o respeito às normas estaduais, então não há que se falar em violação da autonomia federativa. A permissão de integração normativa é harmônica com os princípios constitucionais:

no intuito de formar um ordenamento completo e sem vácuos densifica o princípio constitucional da eficiência, bem como resguarda e promove a dignidade da pessoa humana, a eficiência administrativa, a legalidade, a proporcionalidade e a razoabilidade.²³⁸

Alerta, por fim, que atender o pedido do requerente teria como consequência um prejuízo à sociedade que ficaria desamparada enquanto não houver a eventual correção das falhas normativas. Impediria também que os cidadãos/administrados e a própria Administração estadual utilizar da legislação adequada para resolver seus problemas²³⁹.

São pertinentes os argumentos do Senado Federal, pois o apreço pela autonomia federativa não pode criar um estado de vazio normativo. A autonomia federativa é importante, nobre e deve ser preservada, mas nada nos convence que, em nome da autonomia federativa, é preciso que exista um abismo normativo entre a União e os entes subnacionais a ponto de que, ao invés de se socorrer de uma norma geral trazida pelo CPC/15 em consonância com a Constituição Federal de 1988, seja preferível nenhuma norma. Conclusão nesse sentido seria contrário à Teoria Geral do Direito e ao ordenamento jurídico brasileiro.

Não se quer imputar ao constituinte uma visão estreita sobre direito processual. Deve-se ler mais como um convite a modernizar e tornar incisiva a justiça administrativa.²⁴⁰

5.5. Competência concorrente da União e dos Estados.

Além da competência privativa da União na legislação processual civil, a competência das normas de processo administrativo pode ser analisada

²³⁸ SENADO FEDERAL. *Idem*, p. 4.

²³⁹ SENADO FEDERAL. *Idem*, p. 4.

²⁴⁰ FAZZALARI, Elio. *Op. Cit.* P. 354. Trata-se aqui, de uma ideia análoga, extraída a partir dos comentários de Fazzalari sobre a Constituição italiana.

através da competência concorrente trazidas pelo art. 24 da Constituição Federal de 1988:

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

XI - procedimentos em matéria processual;

§ 1º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

O art. 24 da CF/88 que versa sobre a competência concorrente, confere uma acepção de federalismo cooperativo, expressada pelo condomínio legislativo:

No federalismo brasileiro há, a partir da Constituição, a competência privativa da União (art. 22), competência concorrente (art. 24), competência comum, suplementar (art. 24, §2º) e a competência residual (art. 25, §1º). Os limites estão, inicialmente, na Constituição da República Federativa do Brasil e incidem sobre todos os Estados-membros (União, Distrito Federal, Estados e Municípios).

Os limites não precisam ser exatamente horizontais, conferindo uma competência separada e bem definida para cada ente federativo, exemplo do federalismo clássico e dual. A distribuição de competência, especialmente dentre as competências comum e concorrente, pode caracterizar um federalismo cooperativo onde ocorre um “condomínio legislativo” e diálogo de fontes normativas saudável para a harmonia da federação:

Do que se pode depreender da divisão de competências entre a União e os Estados-membros, não seria errado afirmar que, no caso do Brasil, há uma mistura da técnica adotada no modelo dualista clássico bem como no federalismo cooperativo, na busca daquilo que poder-se-ia chamar de federalismo de equilíbrio²⁴¹

Entretanto, há de avaliar se a atuação da União dentro desse condomínio legislativo torna sem efeito o desenvolvimento da mesma atividade pelos Estados-membros. Analisaremos os limites jurídicos que a Constituição e o ordenamento jurídico, nacional e local, impõem perante cada ente federativo.²⁴²

Perante o §1º do artigo 24 da Constituição Federal de 1988, a competência da União legislação concorrente se limita a estabelecer normas gerais. Essa limitação estabelece uma competência concorrente não cumulativa, ou seja, limitada²⁴³.

Para que seja respeitada a pluralidade política e a autonomia dos entes que caracterizam uma federação, é necessário que haja espaço para

²⁴¹ ARAÚJO, Marcelo Labanca. **Teoria da Repartição de Competências Legislativas Concorrentes**. Recife: FASA, 2011, p. 86.

²⁴² RAMOS, Mário de Godoy; FEITOSA, Raymundo Juliano. FEDERALISMO FISCAL NAS LEGISLAÇÕES DE PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**. V. 15, n. 2, Jul/Dez (2020). Pp. 391-414.

²⁴³ ARAÚJO, Marcelo Labanca. **Teoria da Repartição de Competências Legislativas Concorrentes**. Recife: FASA, 2011, p. 92

desenvolvimento dessa pluralidade²⁴⁴. A União, ao legislar, indica o grau de espaço livre para a implementação da diversidade no Estado federal. Caso o espaço seja tolhido, a diversidade também o seria, malferindo a previsão constitucional de competências concorrentes. Por isso, o exercício da competência legislativa da União efetivamente deve proporcionar o exercício legislativo da diversidade federal.

Na competência concorrente, além da possibilidade de os estados membros legislarem de acordo com suas peculiaridades, o art. 24 visa respeitar um mínimo de uniformização legislativa a partir das normas da União. Para que a uniformização normativa não signifique centralização e tolhimento da capacidade legislativa dos entes subnacionais, é preciso que as normas gerais da união possuam feição de verdadeiras normas gerais:

Nesse sentido, seriam características das normas gerais: a) estabelecem princípios, diretrizes e regras jurídicas gerais; b) não entram em pormenores e detalhes, não esgotando o assunto legislado; c) devem possuir abrangência nacional, aplicando-se igualmente a todas as entidades federadas; d) devem ser regras uniformes para situações homogêneas; e) cabem em áreas de conflitos (entre entidades federadas); f) referem-se a questões fundamentais; g) não podem desrespeitar a autonomia das outras entidades federadas.²⁴⁵

A norma objeto do estudo, veiculada através da competência da União, através da Lei Federal nº 13.105/2015, art. 15, contém todos esses atributos, pois:

- a) estabelece regra geral, diretriz jurídica para situação normativa lacunosa;
- b) não entra em detalhes e pormenores, pois essas normas especiais e específicas são positivadas, com primazia, pela legislação local. Consequentemente, não esgota o assunto legislado;
- c) possui abrangência nacional;
- d) são regras uniformes para situação homogênea, de lacuna normativa;
- e) cabe em situações de conflito, pois o CPC/15 traz regras de conflitos de competência, normas essa que, em geral, não são tratadas em legislações locais específicas;

²⁴⁴ ARAÚJO, *Ibidem*, p. 94

²⁴⁵ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Competência concorrente limitada. O problema da conceituação das normas gerais. **Revista de informação legislativa**, v. 25, n.100, p. 127-162, out./dez. 1988, p. 149-150.

- f) refere-se a questões fundamentais, os direitos fundamentais positivados no art. 5º, como o direito de petição (XXXIV), o devido processo legal (LIV), à ampla defesa e ao contraditório (LV), razoável duração do processo (LXXVIII);
- g) não viola a autonomia das outras unidades federadas, pois a aplicação é subsidiária ou supletiva.

5.6. Competência dos Estados Federados

Conforme já traçado no objeto da pesquisa e nas principais alegações de inconstitucionalidade, os dispositivos constitucionais apontados como violados são o art. 18 e o art. 25 e seu §1º. O art. 18 ressalta a autonomia da organização político-administrativa dos entes federados enquanto o §1º do art. 25 afirma a competência residual dos Estados federados.

Analisando o art. 25, §1º, da CF/1988, diante de todo o percurso deste capítulo, afasta-se a hipótese de violação à competência residual dos Estados federados, uma vez que a competência é definida expressamente pela Constituição, podendo ser diante da competência privativa da União em Direito Processual (art. 22, I) ou a competência concorrente prevista no art. 24, inciso XI, em procedimentos em matéria processual, cabendo à União a edição de normas gerais, o qual realizou com respeito às características de normas gerais.

Acerca do art. 18 da CF/1988, que versa sobre a auto-organização do Estado, auto-organizar é referente à estrutura administrativa, não processual. Seria inconstitucional uma lei ordinária federal afirmar como deve ser a composição de um órgão do Contencioso Administrativo Tributário. Por exemplo, a Constituição do Estado de Pernambuco afirma a forma de organização de cargos, carreira e estrutura administrativa do Contencioso Administrativo Tributário através de concurso público, por nomeação efetiva:

Art. 247. Os órgãos julgadores administrativos, com organização e funcionamento disciplinados em lei, serão integrados por titulares de cargos de provimento efetivo, estruturados em carreira, nomeados entre bacharéis em direito, aprovados em concurso público de provas e títulos.

Parágrafo único. Fica assegurada a participação, nos termos previstos em lei, de representação classista nos órgãos julgadores constituídos sob a forma colegiada, excetuados os que tenham competência exclusiva para o julgamento de processo administrativo-tributário. (Redação alterada pelo art. 1º da Emenda Constitucional n° 19, de 15 de dezembro de 2000.)²⁴⁶

Já o Contencioso Administrativo do Estado de São Paulo, o Tribunal de Impostos e Taxas (TIT-SP) contém formação paritária de suas Câmaras Julgadoras e sua Câmara Superiora. A composição, de acordo com a Lei estadual nº 13.457/2009²⁴⁷, arts. 57 e 59, é preenchida com metade dos membros juízes servidores públicos e a outra metade juízes contribuintes.

Tanto a norma do art. 247 da Constituição de Pernambuco quanto os artigos 57 e 59 da Lei paulista são normas de estrutura organizacional administrativa. Diferente é a norma de natureza processual que regula os atos processuais, os procedimentos em matéria processual, na instauração, trâmite, curso, decisão, recurso de uma lide.

Todavia, ainda que se entenda as normas processuais como parte da auto-organização, autogoverno e autoadministração, ainda assim o art. 15 do CPC/15 não violará a autonomia federativa do ente estatal. Na verdade, é possível vislumbrar a norma contida no art. 15 do CPC/15 como garantidora da autonomia federativa uma vez que determina sua aplicação apenas de forma subsidiária ou supletiva. Desta forma, ao reconhecer o caráter residual do CPC/15, o art. 15 reforça a primazia da legislação local de PAT.

Nesse sentido, a AGU, em segunda manifestação nos autos da ADI 5492/RJ²⁴⁸ em face do artigo 103, §3º da Constituição Federal, reafirmou que não há violação à autonomia, pois somente terá incidência quando não existir “normas estaduais, distritais ou municipais sobre determinado aspecto do processo administrativo”. Adiciona que as disposições do CPC podem ser afastadas a critério da Unidade Federada com a edição de norma própria sobre a matéria, exercendo sua autonomia legislativa prevista nos artigos 18 e 25 da Constituição da República.

O ente estatal pode exercer sua autonomia federativa e afastar as normas gerais indesejadas a partir da edição de normas específicas contrárias ao

<https://legis.alepe.pe.gov.br/texto.aspx?tiponorma=12&numero=1989&complemento=0&ano=1989&tip o=&url=>. Acesso em: 24 nov. 2021.

²⁴⁷ SÃO PAULO. **Lei nº 13.457, de 18 de março de 2009**. Dispõe sobre o processo administrativo tributário decorrente de lançamento de ofício, e dá outras providências. São Paulo: Diário Oficial do Estado, 19 mar. 2009. Disponível em: [https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2009/lei-13457-](https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2009/lei-13457-18.03.2009.html#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20processo%20administrativo,of%C3%ADcio%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs.&text=Artigo%201%C2%BA%202D%20Esta%20lei%20regula,tributos%20estaduais%20e%20respectivas%20penalidades)

18.03.2009.html#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20processo%20administrativo,of%C3%ADcio%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs.&text=Artigo%201%C2%BA%202D%20Esta%20lei%20regula,tributos%20estaduais%20e%20respectivas%20penalidades. Acesso em: 25 jul. 2020.

²⁴⁸ ADVOCACIA GERAL DA UNIÃO. Op. cit. Item 32, ID 32935/2016, pp. 12 e 13.

entendimento das normas gerais. Porém, se, ao contrário, o ente estatal se mantém inerte, realiza também uma escolha legislativa. Escolhe se submeter às regras processuais gerais nos termos do art. 15 do CPC, ou seja, apenas de forma subsidiária e supletiva. Nos termos da Teoria Geral do Direito, haveria a completude do sistema jurídico por interseção a outro sistema com o qual possui limites.

6. CAPÍTULO VI - ESTRUTURA NORMATIVA DO ART. 15 DO CPC

As normas são autônomas ou dependentes. São autônomas quando esgotam a disciplina que estatuem. Por outro lado, são dependentes quando não esgotam e ainda exigem outra norma para sua eficaz complementação. As normas também são classificadas em normas gerais, abstratas, especiais e individuais.²⁴⁹. Correlacionando com a pesquisa, o Código de Processo Civil contém normas gerais abstratas; a Lei local de PAT é uma norma especial; e são normas individuais as decisões dos julgadores no Contencioso Administrativo Tributário.

Por imposição do critério da especialidade, aplica-se a norma especial em detrimento da norma geral. Diante de antinomia, as normas especiais devem prevalecer quando em conflito com as normas do CPC²⁵⁰. A primazia da legislação local também se deve à autonomia federativa dos entes estatais.

A partir de nossa pesquisa, passamos a construir a regra matriz de incidência do art. 15 do Código de Processo Civil, finalizando o trabalho com o plano pragmático da metodologia do Construtivismo Lógico Semântico.

No campo antecedente da norma, onde se constrói o critério material de incidência, seria “existir lacuna normativa”, sendo existir o verbo e o complemento a locução “lacuna normativa”.

A hipótese de incidência se dá por ausência de norma específica da Legislação de PAT estadual e a necessidade de solução de integração normativa. A hipótese fática ocorreria ao aplicador do Direito se deparar com uma situação de lacuna normativa no processo administrativo tributário estadual. Em especial, o CPC deve ser aplicado se a situação lacunosa envolver assegurar o contraditório ou ampla defesa e seus meios e recursos inerentes.

Além do duplo requisito de se deparar com a ausência de normas específicas locais e a solução dada pelo CPC seja compatível com a lei local que rege o PAT, a aplicação deverá ocorrer no ato processual de decisão ou de despacho dentro do processo administrativo tributário estadual. Ressalte-se que dentro do processo, após a formação da lide, do processo de partes, especialmente

²⁴⁹ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Op. Cit., p. 125-127.

²⁵⁰ GRUPENMACHER, Betina Treiger. In: TALAMINI, Eduardo (Coordenador). **Processo e administração pública**. Coleção Repercussões do Novo CPC, v. 10; Coordenador Geral, Fredie Didier Jr. Salvador: Juspodivm, 2016. Pág. 567.

a partir da impugnação administrativa e não na fase anterior, não processual, no procedimento administrativo tributário.

No campo consequente da norma, a consequência é uma obrigação de fazer, de aplicar o CPC/15 de forma residual para que Código de Processo Civil seja aplicado de forma supletiva e subsidiária através da emissão de norma individual e concreta de solução ao caso concreto.

Sujeito ativo da obrigação da norma contida no art. 15 do CPC/15 é o Estado-legislativo que tem o dever de assegurar normas, princípios e garantia fundamentais, vide o art. 5º, LV, da CF/88. O sujeito passivo são os litigantes em processos administrativos tributários, também no esteio do inciso LV do citado art. 5º.

A conduta - de aplicar o CPC subsidiária ou supletivamente quando as normas de PAT local não possuírem definição quanto à determinada solução processual no caso concreto - é esperada dos aplicadores do Direito no processo administrativo tributário estadual, ou seja, o julgador do litígio tributário.

São várias figuras que ocupam a mesma função no Contencioso Administrativo Tributário nacional, mas que oscilam em sua denominação do cargo. Em Pernambuco são Julgadores Administrativo Tributários, em São Paulo são denominados Juiz Contribuinte e Juiz Fiscal. Já nos demais Estados são denominados Conselheiros em órgãos paritários, composto por Auditores Fiscais na posição de julgadores, bem como de representantes de contribuintes, posição normalmente alçada por advogados.

CONCLUSÕES

Diante da pesquisa, face aos paradigmas pesquisados, adotamos o posicionamento de que processo administrativo tributário é uma espécie de processo, ainda que não jurisdicional. Os fundamentos têm base teórica e dogmática. Teórica, de acordo com a teoria processual moderna, que não vê processo apenas no âmbito do Poder Judiciário. Dogmático, diante do ordenamento jurídico brasileiro, a partir da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 que reconhece o processo administrativo como processo, passando pelas normas infraconstitucionais, como o próprio Código de Processo Civil, bem como o Código Tributário Nacional.

Procedimento se verifica quando se está diante de uma série de normas, cada uma das quais regulando uma determinada conduta. Essas normas procedimentais têm como antecedente um cumprimento de uma atividade regulada por outra norma da série até a norma reguladora de um “ato final”.

Em outra situação, mais complexa, o procedimento é regulado de modo que dele participem também aqueles cuja esfera jurídica o “ato final” é destinado a desenvolver efeitos. O autor do ato final, seja juiz ou julgador, deve dar aos destinatários o conhecimento da atividade. Essa participação é arquitetada de modo que os contrapostos interessados e “contrainteressados” estão sob o plano de simétrica paridade.²⁵¹

Na simétrica posição procedimental dos interessados em sentido amplo, o procedimento compreende o contraditório e se revela mais articulado e complexo. A partir dessa formatação de procedimento, do gênero procedimento, é que é possível extrair e identificar a espécie processo.²⁵²

A partir da pesquisa doutrinária e dogmática, identifica-se o processo no âmbito do Contencioso Administrativo Tributário e conclui-se que as normas de Processo Administrativo Tributário têm natureza jurídica de processo. Tanto o processo civil quanto o processo administrativo são espécies do Direito Processual Geral, mas o processo jurisdicional civil serve como modelo e parte geral do conhecimento por possuir um arquétipo mais completo. Nesse sentido, o Código de Processo Civil opera como condutor de regras comuns processuais.

²⁵¹ FAZZALARI, Elio. Op. cit. Pp. 93-94.

²⁵² Idem, p. 94.

Diante da investigação sobre competência legislativa, afirmamos que a norma contida no art. 15 do CPC/15 é válida, primeiramente, por ser veiculada por órgão legislador competente, o Congresso Nacional, Poder Legislativo da União, seja diante da competência de legislar sobre Direito Processual, vide art. 22, I da Constituição de 1988, seja diante da competência concorrente, do art. 24, XI, para veicular normas gerais de procedimentos em matéria processual.

Nessa questão atinente ao federalismo político, não é necessário fincar posição sobre qual dispositivo constitucional é certo para regular a competência legislativa. Por qualquer dos dois caminhos da análise da competência política legislativa há legítima incidência do CPC/15. Diante da função integrativa do Código de Processo Civil no ordenamento jurídico nacional, o Código é legítima fonte de regras comuns do processo e de integração normativa para disciplinar matérias processuais. Perante a competência concorrente, a norma veiculada pelo art. 15 do CPC é um adequado exercício de competência concorrente com todas as características de normas gerais. Norma geral que, vale ressaltar, não desrespeita a autonomia federativa e não regula especificidades, com primazia de aplicabilidade da legislação local asseverada pelo próprio art. 15 do CPC/15.

Na hipótese do próprio ente federado, exercendo sua competência política legislativa, eleger o CPC/15 como integração normativa residual, não há dúvidas da constitucionalidade dessa vinculação voluntária. O problema se torna mais complexo diante dos 9 Estados que se omitem, na legislação local de Processo Administrativo Tributário sobre a aplicabilidade do CPC/15. São os Estados do Amapá (AP), Maranhão (MA), Minas Gerais (MG), Pará (PA), Paraíba (PB), Pernambuco (PE), Rio Grande do Sul (RS), Rondônia (RO) e São Paulo (SP).

Mesmo no silêncio da lei, concluímos que não há violação à autonomia federativa do diálogo das fontes normativas entre o CPC/15 e a Lei estadual de PAT por diversos fatores que listamos: (i) não interfere na estrutura administrativa do Contencioso Administrativo Tributário; (ii) a lei local, especial e específica, é aplicável de forma preferencial, com precedência perante o CPC/15; (iii) as disposições do CPC/15 são aplicáveis apenas na situação de lacuna normativa e com o requisito de ser compatível com a legislação local. Na hipótese da situação ser regulada pela lei local ou a solução de integração normativa não for

compatível com o ordenamento jurídico local, o CPC/15 não deve ser aplicado, reafirmando a autonomia federativa.

Perante a função integrativa do Código de Processo Civil e as técnicas positivadas no ordenamento jurídico brasileiro para integração normativa, também é possível concluir que, ainda que o art. 15 do CPC/15 não existisse, como passou a existir apenas a partir de 2015, com vigência a partir de 2016, a integração normativa com o CPC ainda sim seria legítima.

Diante da ideologia positivista do Direito, não é possível vislumbrar que a autonomia federativa seja tão exaltada a ponto do ente federado subnacional estadual ter o direito de criar uma lacuna normativa. É com base em Kelsen, Tércio Sampaio e Lourival Vilanova que enxergamos o Direito dotado de completude normativa, sendo a hipótese de lacuna normativa uma ficção jurídica criada pelo legislador a fim de limitar a atuação ideológica do aplicador do direito. Foi o que bem fez o legislador infraconstitucional ao criar o art. 15 do CPC/15.

Abstratamente, o CPC/15, portanto, é aplicável nas hipóteses de lacuna normativa no trâmite do processo administrativo tributário estadual. Destacam-se e se adotam os posicionamentos dos processualistas citados no tópico 3.4 - Francisco José Motta, Rafael Tomaz Oliveira, Guilherme Reisdorfer e Cândido Dinamarco - no sentido de que essa aplicabilidade deve ser especialmente observada nas situações em que o CPC/15 regula a eficácia de dispositivos constitucionais, como os princípios processuais constitucionais positivados no art. 5º, LIV, LV, LVI e LXXVIII.

A hipótese de aplicabilidade do CPC/15 aos processos administrativos tributários estaduais foi confirmada, a partir da legítima incidência do art. 15 do CPC/15. Portanto, conclui-se que: (i) é permitido aplicar o CPC/15 de forma supletiva ou subsidiária na existência de lacuna normativa estadual no caso concreto de Processo Administrativo Tributário; (ii) na hipótese da situação envolver a garantia de direitos processuais fundamentais é necessário aplicar o CPC/15.

REFERÊNCIAS

- ACRE. Decreto nº 462/1987. Disponível em <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=116151> . Acesso em 21/01/2021.
- ADVOCACIA GERAL DA UNIÃO (AGU). Petição de Apresentação de Informações. Id nº ID 27111/2016. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.492/RJ. Data da peça: 22/04/2016. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4959031> Acesso em 27/04/2020.
- ADVOCACIA GERAL DA UNIÃO (AGU). Petição de Apresentação de Manifestação de Id nº 32935/2016, pp. 12 e 13. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.492/RJ. Data da peça: 20/06/2016. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4959031> . Acesso em 27/04/2020.
- ALAGOAS. **Lei nº 6.771/00**. Disponível em <http://gcs.sefaz.al.gov.br/documentos/visualizarDocumento.action?key=bEGNadAlwG8%3D> . Acesso em 23/07/2020.
- AMAPÁ. **Lei nº 194/1994**. Amapá: Diário Oficial do Estado, nº 0982 de 30.12.94. Disponível em www.al.ap.gov.br/ver_texto_consolidado.php?iddocumento=159 . Acesso em 22/01/2021.
- AMAZONAS. **Lei Complementar nº 19/97**. Disponível em <https://online.sefaz.am.gov.br/silt/Normas/Legisla%C3%A7%C3%A3o%20Estadual/Lei%20Complementar%20Estadual/Ano%201997/Arquivo/LCE%20019%2097.htm> . Acesso em 23/07/2020.
- ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. **Competências na Constituição de 1988**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- ARAÚJO, Marcelo Labanca. Considerações sobre direitos fundamentais estaduais e federalismo. **Revista do Conjur**, 23 jul. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jul-23/marcelo-labanca-direitos-fundamentais-estaduais-federalismo>. Acesso em 11 jan. 2022.
- ARAÚJO, Marcelo Labanca. **Teoria da Repartição de Competências Legislativas Concorrentes**. Recife: FASA, 2011.
- ASSOCIAÇÃO NORTE E NORDESTE DE PROFESSORES DE PROCESSO – ANNEP. Petição de manifestação. ID nº 20653/2017. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4959031> . Acesso em 30/08/2021.
- ATALIBA, Geraldo. Princípios informativos do contencioso administrativo tributário federal. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília. A. 15, n. 58, abr./jun. 1978.

BAHIA. **Decreto nº 7.629/99**. Disponível em <http://www.sefaz.ba.gov.br/geral/arquivos/download/rpaf.pdf> . Acesso em 30/07/2020.

BATISTA, Patrícia Ferreira. **Transformações do Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

BEDAQUE, José Roberto dos Santos. **Efetividade do Processo e Técnica Processual**. 2ª Ed., São Paulo: Malheiros, 2007.

BORGES, Souto Maior. Lei Complementar Tributária. **Revista dos Tribunais**. São Paulo: Educ, 1975.

BRAGA, Paula Sarno. **Norma de processo e norma de procedimento: o problema da repartição de competência legislativa no direito brasileiro**. Tese (doutorado) – Universidade Federal da Bahia, Faculdade de Direito, 2015.

BRASIL. **Código de Processo Civil (Lei. 13.105/2015)**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em 25 out. 2021.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 4.657/1942**. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 246**, Rel. Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, julgada em 16 jan. 2004, Disponibilizada em 29 maio 2005.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário nº 111.954/PR, DJU 24/06/1988. AI-AgR 658576/RS, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, Julgamento em 27/11/2007; AI-AgR 679355/RS, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, Julgamento em 27/11/2007.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Súmula nº 20. Data de Aprovação: Sessão Plenária de 13/12/1963. Fonte de publicação: Súmula da Jurisprudência Predominante do Supremo Tribunal Federal – Anexo ao Regimento Interno. Edição: Imprensa Nacional, 1964, p. 39.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Súmula nº 21. Data de Aprovação: Sessão Plenária de 13/12/1963. Fonte de publicação: Súmula da Jurisprudência Predominante do Supremo Tribunal Federal – Anexo ao Regimento Interno. Edição: Imprensa Nacional, 1964, p. 39.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Súmula vinculante nº 3. Data de Aprovação: Sessão Plenária de 30/05/2007. Fonte de publicação: DJe nº 31 de 06/06/2007, p. 1. DJ de 06/06/2007, p. 1. DOU de 06/06/2007, p. 1. Referência Legislativa: Constituição Federal de 1988, art. 5º, LIV e LV; e art. 71, III. Lei nº 9.784/1999, art. 2º.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Súmula vinculante nº 5. Data de Aprovação: Sessão Plenária de 07/05/2008. Fonte de publicação: DJe nº 88 de 16/05/2008, p. 1. DOU de 16/05/2008, p. 1. Referência Legislativa: Constituição Federal de 1988, art. 5º, LV.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Súmula Vinculante nº 21. Data de Aprovação Sessão Plenária de 29/10/2009 Fonte de publicação DJe nº 210 de 10/11/2009, p. 1. DOU de 10/11/2009, p. 1.

CÂMARA, Helder Moroni. **Código de Processo Civil comentado**. São Paulo: Almedina, 2016.

CAMPOS, Dejalma de. **Direito Processual Tributário**, Ed. Atlas, 5. ed., São Paulo, 1998.

CAPPELLETTI, Mauro. **Acesso à justiça**. Porto Alegre: Fabris, 1988.

CARNEIRO, Cláudio. **Processo Tributário: Administrativo e judicial**. 4. ed., São Paulo: Saraiva, 2013.

CARNELUTTI, Francesco. **Diritto e processo**. Napoli: Morano Editore, 1958.

CARVALHO, Aurora Tomazine. **Curso de Teoria Geral do Direito**. 6ª Edição. Noeses. Edição Kindle.

CARVALHO, Paulo de Barros. **A regra matriz do ICM**. 1981. 437 f. Tese (Livre docência em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1981.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 5. ed., São Paulo: Editora Noeses, 2013.

CEARÁ. **Lei nº 15.614/14**. Disponível em <https://belt.al.ce.gov.br/index.php/legislacao-do-ceara/organizacao-tematica/trabalho-administracao-e-servico-publico/item/6434-lei-n-15-614-de-29-05-14-d-o-30-06-14> . Acesso em 23/07/2020.

COLÉGIO NACIONAL DE PROCURADORES-GERAIS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL – CNPGEDF. Petição de Pedido de Ingresso como amicus curiae. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.492/RJ. Data da peça: 09/08/2016. ID 43397/2016.

CONRADO, Paulo Cesar. **Processo Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

COMOGLIO, Luigi Paolo. La riforma del processo amministrativo e le garanzie del “giusto processo”. **Rivista di diritto processuale**. Padova: CEDAM, ano 56, n. 03, jul.-set./2001.

CRETELLA JUNIOR, José. **Prática do processo administrativo**. São Paulo: RT, 1988.

CUNHA, Leonardo Carneiro da; SOUZA JÚNIOR, Antonio Carlos F. de. **Novo CPC e o Processo Tributário**. São Paulo: FocoFiscal, 2015.

DE PAULA FILHO, Alexandre Moura Alves. **O princípio da cooperação: elemento que une o código de processo civil de 2015 à constituição federal de 1988**. In: *Processos Desconstituintes e Democracia no Brasil: precisamos de uma nova Constituição?* [recurso eletrônico] / Gustavo Ferreira Santos; João Paulo Allain Teixeira; Marcelo Labanca Corrêa de Araújo (Orgs.) --Porto Alegre, RS: Editora Fi, 2018. P. 68.

DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. **Efeitos das Decisões no Processo Administrativo Tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2021.

DICIO. **Supletivo**. Disponível em <https://www.dicio.com.br/supletivo/>. Acesso em 16 ago. 2021.

DICIONÁRIO HOUAISS. **Defectivo**. Disponível em: https://houaiss.uol.com.br/corporativo/apps/uol_www/v5-4/html/index.php#3. Acesso em 16 ago. 2021.

DICIONÁRIO HOUAISS. **Supletivo**. Disponível em: https://houaiss.uol.com.br/corporativo/apps/uol_www/v5-4/html/index.php#2. Acesso em 16 ago. 2021.

DICIONÁRIO MICHAELIS. **Analogia**. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/busca?r=0&f=0&t=0&palavra=analogia>. Acesso em 16 ago. 2021.

DICIONÁRIO MICHAELIS. **Subsidiário**. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/busca?r=0&f=0&t=0&palavra=subsidi%C3%A1rio>. Acesso em 16 ago. 2021.

DICIONÁRIO MICHAELIS. **Supletivo**. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/busca?id=2ap45>. Acesso em 16 ago. 2021.

DICIONÁRIO PRIBERAM. **Subsidiariamente**. Disponível em: <https://dicionario.priberam.org/supletiva>. Acesso em 16 ago. 2021.

DICIONÁRIO PRIBERAM. **Supletiva**. Disponível em: <https://dicionario.priberam.org/supletiva>. Acesso em 16 ago. 2021.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **A Instrumentalidade do Processo**. 15ª Ed., São Paulo: Malheiros, 2013.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Comentários ao Código de Processo Civil – volume I (arts. 1ª ao 69)**: das normas processuais civis e da função jurisdicional. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

DISTRITO FEDERAL. **Lei nº 4567/11**. Disponível em <http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=4567&txtAno=2011&txtTipo=5&txtParte=>. Acesso em 23/07/2020.

EPSTEIN, Lee. Pesquisa empírica em direito [livro eletrônico]: **As regras de inferência** / Lee Epstein, Gary King. São Paulo: Direito GV, 2013. -- (Coleção acadêmica livre) 7 Mb ; PDF. Título original: The rules of inference. - Vários tradutores.

ESPÍRITO SANTO. **Lei Complementar nº 884/18**. Disponível em <http://www.sefaz.es.gov.br/legislacaoonline/lpext.dll/infobaselegislacaoonline/leis/2018/lei%20complementar%20n.%B0%20844.htm?fn=document-frame.htm&f=templates&2.0> . Acesso em 24/07/2020.

FAZZALARI, Elio. **Instituições de Direito Processual**. Campinas: Bookseller, 2006.

FEITOSA, Raymundo Juliano; TORRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe. **Direito Tributário e Processo Administrativo Aplicados**. Quartier Latin, 2005.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação**. 4ª Edição. São Paulo: Atlas, 2003.

FERREIRA FILHO, Marcílio da Silva. **A Aplicação Subsidiária e Supletiva do Novo CPC ao Processo Tributário**. In: SCARPINELLA BUENO, Cassio. RODRIGUES, Marco Antonio. Processo Tributário – Coleção Repercussões do Novo CPC, v. 16. Salvador: Juspodivm, 2017. P. 326.

FRANCO SOBRINHO, Manoel de Oliveira. **Introdução ao direito processual administrativo**. São Paulo: RT, 1971.

GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuição de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

GOIÁS. **Lei nº 16.469/09**. Disponível em https://legisla.casacivil.go.gov.br/pesquisa_legislacao/98683/lei-16469 . Acesso em 24/07/2020.

GOVERNADOR DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. Petição inicial de Id nº 15752/2016. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.492/RJ. Data da peça: 18/03/2016. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4959031>. Acesso em 10/07/2020. P. 2.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. In: TALAMINI, Eduardo (Coordenador). **Processo e administração pública**. Coleção Repercussões do Novo CPC, v. 10; Coordenador Geral, Fredie Didier Jr. Salvador: Juspodivm, 2016. Pág. 567.

GRUPENMACHER, Betina Treiger; BRITO, Demes; PARISI, Fernanda Drummond. **Temas Atuais do ICMS: Teoria e Prática**. São Paulo: IOB SAGE, 2015.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 7. ed., São Paulo: Martins Fontes, 2006.

KOCH, Deonísio. **Processo Administrativo Tributário e Lançamento**. 2. ed., São Paulo: Malheiros, 2012.

KOURY, Suzy Cavalcante. As repercussões do novo Código de Processo Civil no Direito do Trabalho: avanço ou retrocesso. **Revista TST**, v. 78, n. 3, p. 257, jul/set. 2012.

MAIA, Mary Elbe Queiroz Gomes. **Do Lançamento Tributário – Execução e Controle**. São Paulo, Dialética, 1999.

MARANHÃO. **Lei nº 7.799, de 19 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre o Sistema Tributário do Estado do Maranhão. Maranhão: Diário Oficial do Estado do Maranhão, 26 dez. 2002. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=129635>. Acesso em: 22 jan. 2021.

MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Comentários ao Código de Processo Civil**: artigos 1º ao 69. 2. ed., São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Técnica processual e tutela dos direitos**. 2ª.ed., São Paulo: RT, 2008.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro – Administrativo e judicial**. 12ª Ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

MARTINS, Ricardo Marcondes. O Conceito Científico de Processo Administrativo. **Revista de Direito Administrativo**, nº 235, jan/mar 2004.

MASINA, Gustavo. **Sanções Tributárias**. São Paulo: Malheiros, 2016.

MATO GROSSO DO SUL. **Lei nº 2.315/01**. Disponível em <http://aacpdappls.net.ms.gov.br/appls/legislacao/serc/legato.nsf/23b657614c182061042579c80053770d/1b305f1c2f24343c04256b36006cee98?OpenDocument> . Acesso em 24/07/2020.

MATO GROSSO. **Lei nº 8.797/08**. Disponível em <http://app1.sefaz.mt.gov.br/0325677500623408/07FA81BED2760C6B84256710004D3940/C2E26EACD1D0D99A042573CD0040BA91> . Acesso em 24/07/2020.

MEDAUAR, Odete . **Direito Administrativo moderno**. 15ª edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais. 2011.

MERKL, Adolfo. **Teoria general del derecho administrativo**. México: Editora Nacional, 1980.

MINAS GERAIS. **Decreto nº 44.747, de 3 de março de 2008**. Estabelece o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA). Minas Gerais: Diário Oficial, 4 mar. 2008. Disponível em:

http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/rpta/rpta.pdf. Acesso em: 24 jul. 2020.

MINAS GERAIS. **Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975**. Consolida a Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais e dá outras providências. Minas Gerais: Diário Oficial do Estado, 30 dez. 1975. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/lei_6763_1975.pdf. Acesso em: 24 jul. 2020.;

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Competência concorrente limitada. O problema da conceituação das normas gerais. **Revista de informação legislativa**, v. 25, n.100, p. 127-162, out./dez. 1988

MOTTA, Francisco José; OLIVEIRA, Rafael Tomaz. Art. 15. In: STRECK, Lênio Luiz; NUNES, Dierle; CUNHA, Leonardo (orgs.). **Comentários ao Código de Processo Civil**. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

NOVASKI, André. Tribunais administrativos resistem em aplicar o CPC/15 subsidiariamente. **Jota**, 05 jun. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/foruns-administrativos-tributarios-resistem-em-aplicar-o-cpc-15-subsidiariamente-05062019>. Acesso em 11 jan. 2022.

OLIVEIRA, José André Wanderley Dantas de Oliveira; ROSENBLATT, Paulo. **Direito Tributário: Comemoração dos 50 anos do Código Tributário Nacional – Estudos em homenagem a Souto Maior Borges**. Recife: Nossa Livraria, 2016.

OLIVEIRA JUNIOR, Zulmar Duarte. Art. 15. In: GAJARDONI, Fernando da Fonseca. **Teoria Geral do Processo: Comentários ao CPC de 2015: parte geral**. São Paulo: Forense, 2015, p. 95 e 96.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino Padilha. **As Sanções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2015.

PARÁ. **Decreto nº 3.578, de 26 de julho de 1999**. Aprova o Regimento Interno do Tribunal Administrativo de Recursos Fazendários - TARF e dá outras providências. Pará: Diário Oficial do Estado do Pará, 28 jul. 1999. Disponível em: http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc1999_03578.pdf. Acesso em: 24 jul. 2020.

PARÁ. **Lei nº 6.182, de 30 de dezembro de 1998**. Dispõe sobre os Procedimentos administrativos tributários do Estado do Pará e dá outras providências. Pará: Diário Oficial do Estado, 31 dez. 1998. Disponível em: <https://www.semas.pa.gov.br/legislacao/files/pdf/79265.pdf>. Acesso em: 24 jul. 2020.;

PARAÍBA. **Lei nº 10.094, de 27 de setembro de 2013**. Dispõe sobre o Ordenamento Processual Tributário, o Processo Administrativo Tributário, bem como, sobre a Administração Tributária, e dá outras providências. Paraíba: Diário Oficial do Estado, 28 set. 2013. Disponível em: <https://www.sefaz.pb.gov.br/legislacao/69-leis/pat/2231-lei-n-10-094-de-27-de-setembro-de-2013-pat>. Acesso em: 24 jul. 2020.

PARANÁ. **Lei nº 18.887/16**. Disponível em <http://www.fazenda.pr.gov.br/modules/conteudo/conteudo.php?conteudo=464> . Acesso em 24/07/2020.

PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário Comentados**. 18ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2018.

PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Direito Processual Tributário: Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 3ª Ed, Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2007.

PERNAMBUCO. [Constituição (1989)]. **Constituição do Estado de Pernambuco**. Pernambuco: Diário do Poder Constituinte, 1989. Disponível em: <https://legis.alepe.pe.gov.br/texto.aspx?tiponorma=12&numero=1989&complemento=0&ano=1989&tipo=&url=> . Acesso em: 24 nov. 2021.

PERNAMBUCO. **Lei nº 10.654 de 27 de novembro de 1991**. Dispõe sobre o processo administrativo-tributário e dá outras providências. Disponível em https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Leis_Tributarias/1991/Lei10654_91.htm . Acessado em 20 de abril de 2019.

PIAUÍ. **Lei nº 6.949/17**. Disponível em <https://portal.sefaz.pi.gov.br/tarf-tribunal-administrativo-de-recursos-fiscais/legislacao/#> . Acesso em 24/07/2020.

RAMOS, Mário de Godoy; FEITOSA, Raymundo Juliano. Federalismo Fiscal Nas Legislações De Processo Administrativo Tributário. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**. V. 15, n. 2, Jul/Dez (2020). Pp. 391-414.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 15. ed., São Paulo: Saraiva, 1987.

RECEITA FEDERA DO BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 3ª Câmara da 1ª Turma Ordinária. Processo 15582.720351/2015-07. Acórdão nº 1301-001.969. Data da sessão: 05/04/2016. Disponível em <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf> . Acesso em 11 de janeiro de 202

REIS, Clóvis Mendes. Os impactos do novo CPC nos processos administrativos. **Revista JusNavigandi**, out. 2016. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/52510>. Acesso em 11 jan. 2022.

REISDORFER, Guilherme F. Dias. In: TALAMINI, Eduardo (Coordenador). **Processo e administração pública. Coleção Repercussões do Novo CPC**, v. 10, Salvador: Juspodivm, 2016.

RIO DE JANEIRO. **Decreto nº 2.473/79**. Disponível em http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/sitestructure/render.jspx?datasource=UCMServer%23dDocName%3A107064&_afLoop=14686698556960324&_afWindowMode=0&_afWindowId=null&_adf.ctrl-state=1a79n4ppww_434 . Acesso em 24/07/2020.

RIO GRANDE DO NORTE. **Decreto nº 13.796/98**. Disponível em <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=152514> . Acesso em 24/07/2020.

RIO GRANDE DO SUL. **Lei nº 6.537, de 27 de fevereiro de 1973**. Dispõe sobre o procedimento tributário administrativo e dá outras providências. Porto Alegre: Diário Oficial, 27 fev. 1973. Disponível em: <http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Area.aspx?inpKey=4>. Acesso em: 25 jul. 2020.

ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. Princípios Constitucionais do Processo Administrativo. **Revista de Direito Administrativo**, n. 209, jul./set. 1997.

ROCHA, Sérgio André. **Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Processo Tributário**. São Paulo: Almedina, 2018.

ROCHA, Valdir de Oliveira Rocha. **Problemas de Processo Judicial Tributário**. São Paulo: Dialética, 1998.

RONDÔNIA. Decreto nº 22721, de 5 de abril de 2018. APROVA O REGULAMENTO DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO - ICMS E DÁ OUTRAS PROVIDÊNCIAS. **Decreto nº 22.721/2018**: Anexo XII, Porto Velho: Diário Oficial do Estado de Rondônia, n. 62, 5 abr. 2018. Disponível em: <https://legislacao.sefin.ro.gov.br/textoLegislacao.jsp?texto=202>. Acesso em: 25 jul. 2020.

RORAIMA. **Lei nº 72/94**. Disponível em <https://www.sefaz.rr.gov.br/contencioso/legislacao-especifica/category/6-legislacao-especifica> . Acesso em 25/07/2020.

SANTA CATARINA. **Lei Complementar nº 465/09**. Disponível em http://legislacao.sef.sc.gov.br/Consulta/Views/Publico/Frame.aspx?x=/Cabecalhos/frame_lc_09_465.htm . Acesso em 25/07/2020.

SÃO PAULO. **Decreto nº 54486, de 26 de junho de 2009**. Regulamenta a Lei nº 13.457, de 18 de março de 2009, que dispõe sobre o processo administrativo tributário decorrente de lançamento de ofício e dá providências correlatas. São Paulo: Diário Oficial do Estado, 27 jun. 2009. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/dec54486.aspx>. Acesso em: 25 jul. 2020.

SÃO PAULO. **Lei nº 13.457, de 18 de março de 2009**. Dispõe sobre o processo administrativo tributário decorrente de lançamento de ofício, e dá outras providências. São Paulo: Diário Oficial do Estado, 19 mar. 2009. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2009/lei-13457-18.03.2009.html#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20processo%20administrativo,of%C3%ADcio%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%A2ncias.&text=>

Artigo%201%C2%BA%20%2D%20Esta%20lei%20regula,tributos%20estaduais%20e%20respectivas%20penalidades. Acesso em: 25 jul. 2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2018.

SENADO FEDERAL. Prestação de Informações. Id nº 33930/2016, pp. 3 e 4. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.492/RJ. Data da peça: 23/06/2016. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4959031> . Acesso em 23/08/2020.

SERGIPE. **Lei nº 7.651/13**. Disponível em

<http://legislacaoonline.sefaz.se.gov.br:17501/Processo%20Administrativo%20Fiscal%20%20PAF/Forms/AllItems.aspx> . Acesso em 25/07/2020.

SOUZA, Luiz Sergio Fernandes de Souza. Lacunas no direito. **Enciclopédia Jurídica da PUCSP**: Tomo Teoria Geral e Filosofia do Direito. 1 jul. 2017. Disponível em <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/159/edicao-1/lacunas-no-direito>. Acesso em 11 jan. 2022.

STRECK, Lênio Luiz; NUNES, Dierle; CUNHA, Leonardo (orgs.). Comentários ao Código de Processo Civil. **Comentários ao Código de Processo Civil**. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SUNFELD, Carlos Ari. A Importância do Procedimento Administrativo. **Revista de Direito Público**. São Paulo, nº 84, out/dez, 1987;

SUNFELD, Carlos Ari. Sistema Constitucional de Competências. **Revista Trimestral de Direito Público**. São Paulo, n. 01, 1993.

TOCANTINS. **Lei nº 1.288/01**. Disponível em

<http://www.sefaz.to.gov.br/empresa/cat---contencioso-administrativo-tributario/cat---contencioso-administrativo-tributario/legislacao/> . Acesso em 25/07/2020.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A Prova no Direito Tributário de acordo com o Código de Processo Civil de 2015**. 4ª Ed., São Paulo: Noeses, 2016.

VENTURA, Bruno; MARTONE, Rodrigo; FARINA FILHO; Sérgio. **Com novo CPC, tribunais administrativos devem seguir precedentes judiciais**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-ago-29/cpc-tribunais-administrativos-seguir-precedentes> . Acesso em 20 de agosto de 2020.

VILANOVA, Lourival. **Estruturas Lógicas E O Sistema De Direito Positivo**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

WATSON, Camilla. **Tax Procedure and Tax Fraud**. 5th Edition. West Academic Publishing. 2016.

XAVIER, Alberto. **Do Lançamento**. Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário. Editora Forense, 2. ed., Rio de Janeiro, 1998.