

**UNIVERSIDADE CATÓLICA DE PERNAMBUCO
REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE MESTRADO EM DIREITO**

CÉLIA APARECIDA SOUTO BARROS TETI

**O CÓDIGO NACIONAL DE PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO:
SEGURANÇA JURÍDICA**

RECIFE

2022

Célia Aparecida Souto Barros Teti

**O CÓDIGO NACIONAL DE PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO:
SEGURANÇA JURÍDICA**

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

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

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

Orientador: Prof. Dr. Hélio Silvio Ourém Campos

Recife

2022

T347c

Teti, Célia Aparecida Souto Barros

O Código Nacional de Processo Administrativo Tributário :
segurança jurídica / Célia Aparecida Souto Barros Teti, 2022.
133 f. : il.

Orientador: Hélio Silvio Ourém Campos
Dissertação (Mestrado) - Universidade Católica
de Pernambuco. Programa de Pós-graduação em Direito
Mestrado em Direito, 2022.

1. Direito tributário. 2. Processo administrativo.
3. Garantia (Direito). I. Título.

CDU 34:336.2

Luciana Vidal - CRB-4/1338

Célia Aparecida Souto Barros Teti

**O CÓDIGO NACIONAL DE PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO:
SEGURANÇA JURÍDICA**

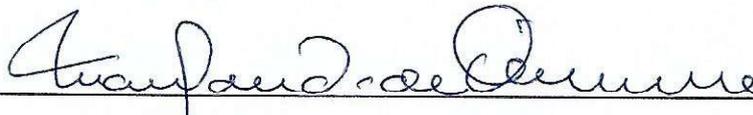
Trabalho de conclusão do Mestrado apresentado ao Programa de Pós-Graduação de Direito da Universidade Católica de Pernambuco, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Data da Aprovação: 21/12/2022

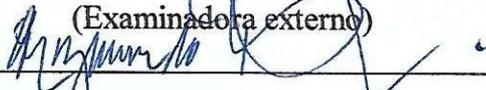
BANCA EXAMINADORA



Prof. Dr. Hélio Silvío Ourém Campos
Universidade Católica de Pernambuco - UNICAP
(Orientador)



Prof.ª. Dra. Margarida de Oliveira Cantarelli
Universidade Federal de Pernambuco - UFPE
(Examinadora externo)



Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa
Universidade Católica de Pernambuco - UNICAP
(Examinador interno)

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pelo que conquistei até agora, mas peço a Ele para me dar sabedoria para conquistar muito mais.

A esta universidade, seu corpo docente, direção e administração que oportunizaram a janela que hoje vislumbro um horizonte superior.

Agradeço a todos os professores por me proporcionar o conhecimento não apenas racional, mas a manifestação do caráter e afetividade da educação no processo de formação profissional, por tanto que se dedicaram a mim, não somente por terem me ensinado, mas por terem me feito aprender, especialmente o professor Hélio Sílvio Ourém Campos meu orientador um grande estudioso da ciência do direito.

Agradeço a todos, minha família em particular ao meu filho e ao meu marido pela paciência ofertada, parentes e amigos que com seu incentivo me fizeram chegar à conclusão do meu curso e começo de uma nova carreira.

Enfim, agradeço a banca examinadora pelas contribuições inestimáveis a minha pessoa que contribuíram para conclusão dessa dissertação, sendo composta pelos professores Raymundo Juliano Feitosa, Margarida de Oliveira Cantarelli e Hélio Sílvio Ourém Campos e a Universidade Católica de Pernambuco.

RESUMO

O presente trabalho tem como questionamento central a diversidade e profusão normativa do processo administrativo tributário na federação nacional e propor uma uniformização por uma lei nacional. O objetivo do trabalho é verificar a viabilidade e pertinência de um código nacional de processo administrativo tributário partindo da aplicação do princípio da segurança jurídica constitucional e a competência legislativa no sistema vigente na criação de uma lei complementar nacional, de acordo com o art. 146, III da CF/88. A pergunta é: “de acordo com o sistema constitucional vigente, é possível e pertinente a construção do código nacional de processo administrativo tributário?” Foi realizado um estudo dogmático jurídico no sentido de verificar se há viabilidade na Constituição Brasileira e no sistema legislativo tributário administrativo para a construção de um código do processo tributário, por meio da positivação no âmbito da Administração Tributária, pela uniformização do contencioso fiscal administrativo. Cujas hipóteses levantadas foram a combinação dos arts. 21, I e o art. 24§§ 1º ao 4º que descreve sobre normas gerais em legislação tributária incluindo o processo administrativo tributário, ao lado do art. 146, III da CF/88 que fundamentam a uniformização do processo instrumentalizado por lei complementar nacional, no sentido que a relação jurídica é aquela que nasce, desenvolve-se e se extingue segundo regras estabelecidas. A pesquisa foi realizada através da revisão bibliográfica com vertente teórica baseado no raciocínio dedutivo, partindo do geral para o particular, seguindo a metodologia da dogmática jurídica, fazendo referência aos dados de normas e regras em relação a leis e princípios atinentes ao processo administrativo tributário, como também foi realizado um estudo qualitativo das decisões administrativas pelos órgãos julgadores federal e estadual pernambucano, no contexto da imparcialidade e eficiência administrativa pública. O estudo concluiu que de acordo com o art. 24, I, XI § 1º combinado com o art. 146, III da Constituição Federal Brasileira pode ser construído o Código Nacional de Processo Administrativo Tributário pela edição de uma lei nacional de normas gerais tributárias, estabilizando e uniformizando o processo tributário formal e instrumental.

Palavras-Chave: Código de Processo Administrativo Tributário, Segurança jurídica.

ABSTRACT

The present work has as its central questioning the diversity and normative profusion of the tax administrative process in the national federation and proposes a uniformity by a national law. The objective of the work is to validate the feasibility and relevance of a national code of constitutional process based on the application of the principle of legal certainty and the legislative legislation in the applicable system in the creation of a national complementary law, according to art. 146, III of CF/88. The question is: “according to the current constitutional system, is it possible and relevant to the construction of the national code of administrative procedure?” A dogmatic legal study was carried out in order to verify the administrative feasibility in the Brazilian Constitution and in the legislative legislature for the construction of a code of the tax process, through politicization within the scope of the Tax Administration system, by standardizing the administrative tax content. Whose arose was that of the arts. 21, I and art. 24§§ 1st to 4th which describes the rules alongside the tax legislation the tax administrative process of art. 146, III of CF/8, which support the standardization of the national instrumental process, in the sense that the relationship is one that is born, developed and extinguished according to rules. The law applied in the methodology was the theoretical-based review of legal principles and legal principles for the research in relation to the data and legal principles the normative review for the particular process, following the reference to the data and principles to legal principles to the administrative process, as a qualitative study of administrative decisions by federal and state judges in Pernambuco was also carried out, in the context of impartiality and public administrative efficiency. The study concluded that according to art. 24, I, XI § 1º combined with art. 146, III of the federal constitution, the National Tax Administrative Procedure can be created by enacting a national law of general tax rules, stabilizing and standardizing the formal and instrumental tax process.

Keywords: Tax Administrative Procedure Code, Legal certainty.

SUMÁRIO

| | |
|--|-----------|
| INTRODUÇÃO | 9 |
| CAPÍTULO I: A SEGURANÇA JURÍDICA NO DIREITO BRASILEIRO | 16 |
| 1.1. O conceito da segurança jurídica no sistema jurídico tributário dentro do contexto hermenêutico dogmático..... | 16 |
| 1.2. O Direito e a legalidade da segurança jurídica | 23 |
| 1.3. A segurança jurídica no processo administrativo tributário | 29 |
| CAPÍTULO 2 - O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO NATUREZA, PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS E COMPETÊNCIA | 34 |
| 2.1. Processo Administrativo Tributário: conceito, natureza jurídica e princípios..... | 34 |
| 2.1.1. A Natureza jurídica da relação tributária | 35 |
| 2.1.2. A natureza jurídica do processo administrativo tributário | 39 |
| 2.2.1. Princípio da legalidade objetiva..... | 47 |
| 2.2.2. Princípio da vinculação | 48 |
| 2.2.3. Princípio da oficialidade | 49 |
| 2.2.4. Princípio da verdade material | 50 |
| 2.2.5. Princípio da gratuidade | 52 |
| 2.2.6. Princípio do devido processo legal | 53 |
| 2.2.7. Princípio do contraditório | 54 |
| 2.2.8. Princípio da ampla defesa | 55 |
| 2.3. Competência legislativa do processo administrativo tributário | 56 |
| CAPÍTULO III - A PROCESSUALIDADE ADMINISTRATIVA: JURISDIÇÃO, DECISÕES E A PROVA | 71 |
| 3.1. Notas introdutórias sobre a Processualidade Administrativa | 71 |
| 3.2. Jurisdição administrativa tributária, decisões e seus efeitos..... | 75 |
| 3.3. A Prova no Processo Administrativo Tributário..... | 81 |
| 3.2.1. Ônus da prova | 84 |
| 3.2.2 A preclusão da prova | 85 |
| 3.3. Distinções entre o Processo Administrativo Tributário PAT e o Processo judicial | 88 |
| 3.4. Estruturação do Processo Administrativo Tributário (PAT) | 91 |
| 3.4.1. Divergências entre as estruturas dos órgãos julgadores e as normas do PAT (Federal, Estaduais e Municipais) | 91 |
| CAPÍTULO IV – ANÁLISE COMPARATIVA DA ESTRUTURA E PRINCIPAIS NORMAS QUE REGULAMENTAM O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO NA UNIÃO FEDERAL E NO ESTADO DE PERNAMBUCO | 95 |
| 4.0 Normas do Processo administrativo tributário da União e de Pernambuco..... | 95 |
| 4.1 Estrutura Organizacional do Contencioso Administrativo da União..... | 95 |
| 4.1.1. A Primeira Instância | 95 |

| | |
|--|-----|
| 4.1.2. A Instância Recursal | 97 |
| 4.1.3. Voto de Qualidade | 100 |
| 4.1.4. Dados dos Julgamentos do CARF e a segurança jurídica | 101 |
| 4.1.5. Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF | 102 |
| 4.1.6. Pleno Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF | 103 |
| 4.1.7. Decisões de Julgamentos do CARF | 105 |
| 4.2. Contencioso Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco – CATE | 106 |
| 4.2.1. 1ª Instância do Contencioso Administrativo no Estado de Pernambuco | 107 |
| 4.2.2. 2ª Instância do Contencioso Administrativo no Estado de Pernambuco | 108 |
| 4.2.3. Pleno do Tribunal Administrativo Tributário do Estado – TATE | 109 |
| 4.3 Viabilidade para a Criação de um Código Nacional de Processo Administrativo Tributário | 119 |
| CONCLUSÃO | 125 |
| REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS | 127 |

INTRODUÇÃO

A presente pesquisa tem como problema o seguinte questionamento: “de acordo com o sistema constitucional vigente, é possível e pertinente a construção do código nacional de processo administrativo tributário?”

Pretende-se, assim, estudar a viabilidade da construção de um código nacional de processo administrativo tributário com a fundamentação no art. 146, III da CF/88, através de uma lei nacional complementar que venha a uniformizar a matéria sobre as normas gerais tributárias instrumentais. Tendo em vista, o art. 24, inc. XI da Constituição Federal ao tratar da competência concorrente da União, aos Estados e ao Distrito Federal para legislar sobre as normas dos procedimentos em matéria processual regulamentando o contencioso administrativo tributário gerou uma densificação normativa e diversidade dos procedimentos processuais em cada ente federativo, tornando uma grande complexidade para o sistema jurídico tributário.

No entanto, o art. 22, I e o art. 24, §§ 1º ao 4º da CF/88 que descreve sobre a edição de normas gerais em direito material tributário, incluindo o processo administrativo tributário, pode de forma suplementar sem atingir a autonomia dos demais entes federativos, combinado com o art. 146, III da CF/88, todos fazendo parte do sistema constitucional tributário, pode produzir uma lei complementar nacional que regulamente e uniformize o contencioso fiscal, no sentido que a relação jurídica é àquela que nasce, desenvolve-se e se extingue segundo regras preestabelecidas segundo Hugo de Brito Machado¹.

Visa-se investigar se a aplicação do direito no processo administrativo tributário pressuporia uma lei nacional para que os operadores do direito e, em particular, o julgador (administrativo) na prolação das decisões, aplicação de forma imparcial e legal à luz da dogmática jurídica averiguando a subsunção do fato à norma, na constância do lançamento tributário, do auto de infração e do auto de apreensão, baseado na revisão dos atos administrativos; como também, as consultas jurídicas; as reclamações e os recursos; dentro do contencioso tributário, no qual o contribuinte impugna o ato administrativo na perspectiva que seja descoberta a verdade material dos fatos, vislumbrando uma resposta eficiente por parte do Estado na promoção da resolução do litígio com justiça fiscal e no caminho da segurança

¹ MACHADO, Hugo de Brito, Curso de direito tributário, 32ª ed., São Paulo: Malheiros Editora Ltda, 2014, p. 28.

jurídica devido à falta do direito formal e instrumental do processo administrativo tributário como sucede no processo civil.

Nesse contexto, seria possível e pertinente a criação de uma lei que venha homogeneizar e harmonizar o processo administrativo tributário instrumentalizado a nível nacional por meio de código nacional de processo administrativo tributário, tendo em vista que, atualmente, existe várias leis, decretos e portarias regulamentando, de acordo com cada ente tributante, causando uma grande dispersão normativa. Nesses termos, o código vincularia os procedimentos de toda a cadeia do processo em atenção aos princípios da segurança jurídica e da legalidade com foco na estabilidade das relações sociais no sistema tributário com justiça e celeridade na entrega do direito tutelado com segurança.

No Brasil, é elevado o custo contábil para os contribuintes para atender aos requisitos legais exigidos pelo sistema tributário nacional levando, algumas vezes, as empresas a saírem do território brasileiro devido a essa complexidade normativa, repercutindo em desemprego e intensificando a pobreza na sociedade, sem considerar as dificuldades do contribuinte, pessoa física, em entender a aplicação do direito tributário.

Diante desse cenário, se faz necessário enfrentar e produzir uma lei nacional sobre normas gerais em direito tributário processual administrativo que traga estabilidade, previsibilidade e a eficiência. Assim, essa pesquisa tem o intuito de produzir um instrumento processual da jurisdição administrativo, facilitando a administração pública com seus administrados na concretização da justiça administrativa tributária, de forma harmônica e com segurança, como garantia constitucional do ordenamento. James Marins², descreve:

Insista-se: identificado este regime constitucional de especial segurança em matéria tributária, haverá estas cautelas materiais de se projetar no campo do direito tributário formal e do direito processual tributário, implicando necessariamente que o procedimento e o processo tributário pautem-se teleológicos de tais garantias².

O contencioso administrativo tem a função de verificar a legalidade e o controle do ato administrativo, pela provocação do contribuinte insatisfeito com a imposição do Estado na concretização da legalidade e para evitar o abuso de poder por parte dos seus agentes públicos e, dessa forma, dar uma resposta ao contribuinte de forma eficaz, eficiente, transparente e gratuita promovendo o acesso à justiça através da desjudicialização no Brasil.

² MARINS, James. Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p.108.

Um dos aspectos relevantes da pesquisa é a aplicação do processo administrativo-tributário como instrumento de acesso à justiça, baseado na gratuidade do processo e no fato de não precisar de representação de um advogado para ingressar com uma ação administrativa, muitas vezes, um único meio de defesa do menos favorecido, pois o processo judicial precisa do pagamento das custas dos processos.

Portanto, este estudo visa balizar o entendimento para a redução da complexidade causada pelas diferentes normas que regem o contencioso administrativo, devido ao fato que cada ente estatal produz uma lei, sendo importante resolver essa diversidade legislativa na forma de uma lei nacional que venha a regular o processo administrativo tributário nas três esferas públicas (União, Estado, Distrito Federal e Municípios) respeitando-se a federação brasileira; pois, nos dias atuais, o que ocorre é um grande número de subsistemas estaduais e municipais, nos quais evidenciam-se diferenças consideráveis, dessa forma, dificulta o desenvolvimento isonômico processual e a consolidação jurisprudencial nas decisões tributárias, colocando dúvida, desconfiança e insegurança no sistema jurídico pátrio.

O Brasil é um país de dimensão continental, que demanda uma organização e controle dos atos da administração pública dentro do processo administrativo tributário na efetivação do Estado Democrático de Direito, a igualdade e a confiança no sistema tributário nacional fortalecendo as instituições e a eficiência do Estado, diante dos fatos é possível a criação de um Código Nacional de Processo Administrativo Tributário dentro das regras constitucionais que poderá estabilizar e simplificar o contencioso administrativo de forma pragmática e, ao mesmo tempo, desafogar o Poder Judiciário.

A pesquisa tem por objetivo central o estudo da viabilidade da construção de um Código Nacional de Processo Administrativo Tributário dentro do sistema constitucional brasileiro no sentido da uniformização pela instrumentalização dos procedimentos e do processo administrativo tributário, em atenção ao princípio da segurança e previsibilidade jurídica no direito tributário e administrativo na concretização da justiça fiscal, baseado em norma complementar nacional, que permite a União fixar normas gerais em matéria tributária.

Dentre os objetivos específicos desta pesquisa estão,

- a) Analisar o princípio da segurança jurídica no sistema jurídico tributário e no âmbito da atividade do processo administrativo tributário, diante do problema da diversidade normativa que causa uma imprevisibilidade jurídica sob o olhar dogmático.
- b) Estudar os princípios constitucionais, no processo administrativo tributário e na mitigação da insegurança jurídica com foco na legalidade, para evitar o abuso do

poder na esfera administrativa fiscal, principalmente àqueles que dão fundamentação jurídica para o processo administrativo tributário.

- c) Verificar a competência legislativa sobre as normas gerais do direito tributário e procedimental de acordo com o art. 21, inc. XI da Constituição Federal, contextualizando com a competência da União para legislar concorrentemente com os Estados e Municípios com respeito a federação brasileira e a autonomia dos respectivos entes federativos para construir um código nacional de processo administrativo tributário por lei complementar de acordo com o art. 21§1º e o art. 146, III sobre normas gerais do direito tributário processual da Constituição Federal Brasileira para unificar o processo administrativo tributário.
- d) Executar um levantamento das leis de cada contencioso administrativo existente nos estados brasileiros para saber como, atualmente, estão estruturadas e avaliar se é necessária a promulgação de uma lei nacional que unifique os procedimentos processuais administrativos tributários, disciplinando e organizando o contencioso tributário de forma célere e com racionalidade da administração pública, visando a estabilidade jurídica do ato administrativo, por meio do estudo dogmático jurídico que investiga e interpreta a lei, materializada no texto como a vontade do Estado de forma adequada com a finalidade do direito do ordenamento jurídico.

Trata-se de pesquisa com natureza dogmática, baseada no método dedutivo, isto é, partindo-se do geral (princípios e normas constitucionais aplicáveis ao processo administrativo tributário) para o particular (análise da necessidade e viabilidade da unificação das normas do processo administrativo tributário em uma lei nacional). Também foi realizado um estudo qualitativo dos diferentes órgãos julgadores administrativos, suas estruturas e decisões no sentido da eficiência e efetividade das decisões.

A dogmática jurídica é traduzida pela interpretação das leis que foram positivadas com a intenção da descoberta do sentido e do alcance das expressões do direito, partindo-se do texto abstrato para o caso concreto, vendo os conceitos jurídicos existentes inserida na linguagem jurídica, Carlos Maximiano define: “A Hermenêutica é a teoria científica da arte de interpretar”³.

³ BETTI, Emílio. **Interpretação da lei e dos atos jurídicos**: teoria geral e dogmática. Trad. Janira Janini; a partir da segunda edição revista e ampliada por Guiliano Crifò. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. LXVI, *apud* MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 20 ed., Rio de Janeiro: Forense, 2011, p.2., *a*

Nesse sentido, Emílio Bettin *apud* Maximiliano:

Certamente a interpretação jurídica contém, como em qualquer outra interpretação, um momento cognoscitivo, ou seja, recognitivo do pensamento (da lei ou de outra fonte de direito), mas, além disso, tem uma função normativa: ou seja, a função de deduzir, por fim, suas máximas de decisão e ação prática (ainda que não imediata), a serem observadas e aplicadas: a função de desenvolver seus critérios diretivos, aos quais a tomada de posição e a ação no mundo social devem se conformar, segundo a ordem jurídica que nele vigora.

A interpretação constitucional do sistema tributário é o ponto de partida para a construção de um código de processo administrativo tributário viabilizado pelo sistema jurídico nacional em sintonia com a prática dogmática e a interpretação da ciência do direito, tendo a consciência de que não é um cálculo matemático, mas a produção de uma norma que será elaborada por um código positivado com a visão de evitar conflitos de interesses e de comunicação no que tange ao processo administrativo tributário, sua efetividade e a eficiência no âmbito da administração pública, para que o Estado alcance o objetivo da prestação do serviço estatal com presteza, imparcialidade, neutralidade, transparência, segurança jurídica na concretização do Estado de Direito Democrático aproximando a população ao serviço público eficaz e desburocratizado com parâmetros processuais estabelecidos e previsíveis. Hélio Ourém, ensina: “Quanto maior for a determinação daquilo que falo (uniformidade), maior será também a segurança na comunicação⁴”.

Joaquim Rocha e Hugo Flores prelecionam:

Como qualquer outra ciência, também a ciência jurídica, enquanto segmento do saber especificamente debruçado sobre normas jurídicas, necessita de um arsenal de compreensão de conhecimentos, procurando que o material jurídico não apareça de modo disforme ou anárquico, mas antes seja captado de maneira inteligível e racional.⁵

A função da dogmática jurídica é fundamentar a partir da interpretação das normas de forma coerente, ordenada e racional definindo uma matriz integrada ao sistema jurídico nacional, que outrora ocorria de forma desordenada e avulsa. Rubens Gomes de Souza, entende que: “...Entender o trabalho interpretativo, conclui-se que o aplicador da lei deve utilizar todos os métodos ou processo de raciocínio que conduzam à realização prática integral das finalidades

⁴ CAMPOS, Hélio Sílvio Ourém. **O poder da lei versus a lei do poder**: a relativização da lei tributária. Brasília: Centro de Estudos Judiciários, 2011, p. 375.

⁵ ROCHA, Joaquim Freitas da; SILVA, Hugo Flores da. **Teoria geral da relação jurídica tributária**. Coimbra: Edições Almeida S.A, 2017. p. 19.

que a lei se destina a alcançar”,⁶ tendo o sentido de conceituar e interpretar as normas, de modo eficaz e com racionalidade.

No que tange as informações necessárias à referida análise da pesquisa serão coletadas mediante pesquisa bibliográfica, em materiais como: leis, revistas, dissertações, artigos e livros sobre os princípios constitucionais tributários e administrativos do processo tributário no que tange à segurança jurídica e legalidade, com foco no processo administrativo-tributário para a conclusão da pesquisa baseada na interpretação dogmática jurídica.

No primeiro capítulo, foi elaborada uma introdução e contextualização do princípio da segurança jurídica na atividade do processo administrativo tributário, diante do problema da diversidade normativa causando uma imprevisibilidade jurídica, como viabilizar um código para uniformização procedimental predefinindo os limites e as atividades executadas pelos operadores do direito, administrados e os julgadores vinculando as decisões exaradas sobre os mesmos assuntos. Como também, foi discutido os princípios constitucionais no processo administrativo tributário na mitigação da insegurança jurídica, com foco na legalidade para evitar o uso imoderado do poder na esfera administrativa fiscal com um instrumento processual adequado.

No segundo capítulo, foi estudado o conceito, natureza jurídica da relação jurídica tributária e do processo administrativo tributário, como também os princípios constitucionais que fundamentam a processualidade administrativa do contencioso fiscal.

Como também, a competência legislativa sobre as normas gerais do direito tributário no art. 146, III da CF/88 e a competência procedimental de acordo com o art. 21, inc. XI da mesma Constituição, contextualizando com a competência concorrente, complementar e suplementar dos Estados e Municípios a respeito da federação brasileira e a autonomia dos respectivos entes federativos e contextualizar a lei complementar no direito tributário para a uniformização do contencioso administrativo de forma pragmática prevendo os parâmetros regulatórios dos procedimentos processuais. Ademais, foi verificado o alcance do Código Tributário Nacional na administração tributária e o contencioso administrativo no sentido da relação jurídica tributária, seu limite e a apreciação pela administração e o Poder Judiciário.

No terceiro capítulo, versou-se sobre a processualidade administrativa tributária, em um estudo relacionado ao contencioso francês, com dupla jurisdição, a jurisdição portuguesa com suas peculiaridades e brasileira, conhecido como sistema de jurisdição una, que apresenta

⁶ SOUZA, Rubens Gomes de. Compêndio de legislação tributária. São Paulo: IBET- Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Editora resenha Tributária Ltda., 1981, p. 79.

diferenças e desafios da administração pública tributária na aferição da legalidade e controle de seus próprios atos. Como também, discutiu-se o contexto das decisões administrativas e seus efeitos e a produção de uma jurisprudência processual administrativa, a prova no processo administrativo tributário; a distinção do processo administrativo e judicial.

Dando seguimento no quarto capítulo foi verificada as diferentes leis do contencioso fiscal, estruturas e divergências encontradas no Brasil do contencioso fiscal, analisando as leis estaduais estabelecida pelos órgãos julgadores atuais, sendo feita uma conexão com o contencioso administrativo fiscal federal e estadual pernambucano, apontando o caminho para a construção do código nacional de processo administrativo tributário, diante das dificuldades que foram encontradas devido a autonomia dos entes federativos.

Assim, foi investigada a viabilidade para uniformizar os procedimentos processuais administrativo por uma lei nacional visando sistematizar, disciplinar, organizar com pragmatismo e racionalidade o funcionalismo da atividade administrativa tributária e os órgãos julgadores, na direção da estabilidade jurídica do ato administrativo e da confiança legítima com previsibilidade no ordenamento jurídico nacional.

CAPÍTULO I: A SEGURANÇA JURÍDICA NO DIREITO BRASILEIRO

1.1. O conceito da segurança jurídica no sistema jurídico tributário dentro do contexto hermenêutico dogmático.

O princípio da segurança jurídica no direito tributário é um dos assuntos mais significativos para a estabilidade do sistema normativo, no sentido da confiança dos atos pretéritos constituídos e, no futuro, para que se tenha uma previsibilidade de como agir dentro do contexto normativo com eficácia constitucional.

Do ponto de vista dogmático, faz-se necessária uma interpretação do direito para entender melhor e delimitar as relações jurídicas tributárias, gerando segurança jurídica e estabilidade nas decisões judiciais ou administrativas, diante do grande número de edição de precedentes judiciais e a necessidade da modulação de seus feitos, edições de súmulas vinculantes, todas com o fim da justiça, por meio da certeza e confiabilidade jurídica dentro da complexidade jurídica atual.

A concretização do Direito passa pela segurança jurídica inserida no sistema jurídico e social, sendo pertinente que as regras vigentes sirvam de orientação ao cidadão, diante dos fatos que criam o direito, visto que as decisões são baseadas e influenciadas pelas normas jurídicas em relação ao alvoroço do humano em obedecer ou desobedecer e suas consequências.

A interpretação doutrinária da segurança jurídica nas relações do direito tributário pode ser analisada como princípio fundante da Constituição Federal e essencial na atuação do ordenamento jurídico brasileiro. Pois, a segurança jurídica é primordial tendo em vista que a sociedade precisa dela constantemente, devido aos valores que são impressos nas normas que as tornam eficazes, logo, está se salvaguardando bens jurídicos que necessitam serem protegidos e delimitados.

O termo “segurança jurídica” na doutrina apresenta diversos posicionamentos, para alguns autores refere-se como norma e para outros como princípio, causando uma certa indeterminação.

Segundo Humberto Ávila:

(...)a expressão tanto pode denotar uma norma objetiva, destinada a assegurar a estabilidade do ordenamento jurídico como um todo, em proveito da coletividade, como a aplicação reflexiva daquela mesma norma relativamente a uma situação específica, em benefício de um indivíduo, tendo um aspecto objetivo e outro subjetivo (reflexivo).⁷

⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 5. Ed., ver. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 97-98.

A imprecisão semântica da segurança jurídica cria uma incerteza no sistema jurídico, gerando-se o entendimento que a segurança, tem sentido de previsibilidade e irretroatividade das normas do presente ao futuro; outra forma é a irretroatividade, no sentido da estabilidade do ordenamento presente retrospectivamente, ou seja, o passando influenciando o presente respeitando o que foi realizado. Nesses termos, mesmo tendo conceitos diferentes, conclui-se que a irretroatividade deve ser consolidada com a previsibilidade dos efeitos para o futuro e reconhecer os fatos jurídicos passados no presente.

A maneira como é analisada, diante do fato de formas diversas, indica que a expressão “segurança jurídica” na ordem normativa precisa ser delimitada com previsibilidade e calculabilidade dentro do princípio da segurança jurídica, entendendo que é necessária a tranquilidade diante dos fatos da realidade, produzindo-se confiança nas relações individuais ou coletivas por meio das instituições jurídicas através do Direito.

A segurança jurídica tem no seu bojo os fundamentos constitucionais na construção do Estado de Direito Democrático que seja confiável, previsível, por meios das normas solidificadoras do ordenamento jurídico, as quais dispõem sobre direito tributário e o processo tributário, que são baseadas nos princípios da legalidade e nas garantias constitucionais, tendo como núcleo a segurança jurídica para concretização e efetivação pelo Estado na direção de um sistema harmônico e congruente com a justiça fiscal.

Nesse sentido, Hélio Campos em relação à segurança jurídica, diz que:

Ocorre que o melhor para uns pode não ser para outros, não cabendo a nenhum cidadão ficar sob a instabilidade das mudanças. Em um Estado de Direito, é preciso considerar as ideias de justiça e de segurança, sendo vários os instrumentos que, em última análise, buscam viabilizá-las (as garantias fundamentais; a independência e a harmonia entre os Poderes)⁸.

A segurança, gramaticalmente falando, significa efeito de tornar seguro, estável, garantia no sentido de estar seguro, ou seja, os homens estão livres de danos ou prejuízos diante da realidade social, acreditando que os indivíduos tenham um estado de tranquilidade e paz social. O direito tem o condão do estado de seguridade sendo uma garantia legal, podendo ser exercida pelo respectivo titular quando for desrespeitado um direito protegido pelo ordenamento jurídico, como a vida, a liberdade ou a propriedade.

O termo “segurança” é amplo na visão da confiança, fazendo-se necessário o entendimento da segurança jurídica como princípio elementar do Estado Democrático do Direito inserido na sociedade fundada subjetivamente nos valores, como também,

⁸ CAMPOS, Hélio Sílvio Ourém. **O poder da lei versus a lei do poder**: a relativização da lei tributária. Brasília: Centro de Estudos Judiciários, 1 ed., 2011, p. 110.

objetivamente, por meios das normas jurídicas válidas e em vigor na direção da confiança, clareza e transparência dos atos do poder.

Norberto Bobbio diz que:

[...] sustenta ser a segurança jurídica não apenas uma exigência decorrente da coexistência ordenada do homem; mas também, um elemento intrínseco do Direito, destinado a afastar o arbítrio e garantir a igualdade, não se podendo sequer imaginar um ordenamento jurídico sem que subsista uma garantia mínima de segurança⁹.

A importância da segurança jurídica não se limita como princípio moral, mas, principalmente, como a maneira de agir dentro do direito estabelecendo diretrizes e regras no mundo das relações sociais fundada na reciprocidade de expectativas.

A segurança jurídica, no sentido teórico de valor, está relacionada com o senso de justiça buscando o melhor, a verdade. Em outras palavras, o que é desejado para a sociedade na cultura, na economia e na política sem imposição normativa. No sentido axiológico, seria aquilo que é um bom para determinado sistema jurídico, denotando o ideal.

Diante do exposto, dos conceitos e alcance da segurança jurídica, é importante ressaltar que não se pode confundi-los, pois Gianmarco Gometz diz que:

Trata-se de planos diferentes, sujeitos a juízos diversos: segurança jurídica como fato é a capacidade de prever uma situação fática; segurança jurídica como valor é a manifestação de aprovação ou desaprovação a respeito da segurança jurídica; a segurança jurídica como norma é a prescrição para a adoção de comportamentos destinados a assegurar a realização de uma situação de fato maior ou menor difusão e a extensão da capacidade de prever as consequências jurídicas dos comportamentos¹⁰.

Enfim, as análises sobre segurança jurídica levam a entender que o intérprete deve avaliar a situação fática ao lado das prescrições normativas com valor científico, como princípio jurídico, na aplicação e instituição das normas jurídicas, ou seja, uma coisa é o cidadão no estado de fato saber os efeitos jurídicos no ato presente; outra é a norma que prescreve antecipadamente os efeitos jurídicos no futuro para os atos presentes. Cabendo na interpretação e aplicação do princípio a contextualização entre os estados das coisas, efeitos e condutas.

A essência da segurança jurídica é compreender o seu alcance e sentido para que o sujeito tenha conhecimento antes de agir, observando de acordo com a valoração do ordenamento jurídico, no que tange às normas abstratas, a constituição e a legislação, como também, as decisões proferidas pelo Poder Judiciário ou pelos órgãos decisórios do Poder

⁹ BOBBIO, Norberto. "La certeza del Diritto é um mito?". *Revista Internazionale di Filosofia del Diritto*, n. 28, 1951, pp.150-151.

¹⁰ GOMETZ, Gianmarco. *La certeza giuridica come prevedibilità*. Torino: Gianpichelli, 2005, p. 12.

Executivo tendo em vista que o Direito desempenha a função de ordem, de estrutura normativa das relações sociais, econômicas e políticas de uma sociedade. Sobretudo, no Brasil, verifica-se que os órgãos não seguem as regras estabelecidas nas decisões exaradas, gerando uma grande insegurança jurídica.

Segurança jurídica e direito andam juntos e se completam, pois, a concretização da justiça, na concepção do direito positivado, vislumbra um mínimo de certeza, de eficácia e ausência de arbitrariedade dentro de um sistema jurídico.

No que tange ao direito tributário, é difícil imaginar um sistema jurídico cobrando imposto sem lei que o defina, pois os atos administrativos tributários seriam anulados por uma lei nova sem respeitar os fatos no tempo e espaço. Nessas circunstâncias, iriam ocorrer tantas injustiças que se tornaria inviável a convivência humana harmoniosa entre os cidadãos e a administração pública, ou seja, o próprio Estado, que é o responsável pela efetivação da justiça e segurança jurídica por meio do Direito, seria o protagonista da injustiça.

Para que se efetive a segurança jurídica, partindo do pressuposto de uma situação de fato, é necessário que se verifique o aspecto valorativo e normativo, sendo imprescindível para o direito o princípio da segurança jurídica, a criação das normas jurídicas, interpretações e seu cumprimento, direcionando-as aos Poderes Legislativo, Judiciário e Executivo para ser inserido no ordenamento jurídico com o objetivo da confiança e da previsibilidade normativa e sua eficácia.

Humberto Ávila ensina que:

A diferença está, precisamente, no fato de que, como norma, a segurança jurídica adquire contornos mais precisos, porque o próprio ordenamento jurídico já se encarrega de responder às perguntas necessárias à progressiva redução da sua indeterminação, como àquelas concernentes aos ideais que a compõem, aos objetos a que se faz referência, aos sujeitos que protege ou ao peso que possui no confronto com outras normas¹¹.

O sentido da segurança jurídica como norma é que, a partir dela inicia-se a interpretação dos fatos dentro dos limites impostos pelo ordenamento jurídico evitando a arbitrariedade, facilitando a tarefa do juiz ou dos julgadores administrativos com decisões fundamentadas, na medida em que se pode realizá-las inserida no Direito positivo, legal e seguro com o objetivo de fazer a justiça com isonomia, ou seja, com segurança e instrumentalizado, no sentido de assegurar quaisquer direitos na concretização dos direitos fundamentais constitucionais.

¹¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 5 ed., rev., atual., e ampl. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 146.

O Direito tem uma linguagem configurada pela norma jurídica que representa a realidade social elaborada pelo Legislativo, que prescreve condutas de controle social nas relações intersubjetivas sendo permitidas, proibidas ou obrigatórias, enfim, é a linguagem que legaliza as normas.

Paulo de Barros Carvalho entende como a linguagem legal:

O direito positivo está vertido numa linguagem, que é seu modo de expressão. E essa camada de linguagem, como construção do homem, se volta para a disciplina do comportamento humano, no quadro de suas relações intersubjetividade. As regras do direito existem para organizar a conduta das pessoas, umas com relação às outras.¹²

É importante ressaltar que, neste trabalho, com uma visão dogmática, trata-se da segurança jurídica no direito tributário e no contexto do processo administrativo tributário, visto que é um ramo do direito que necessita da positivação para operacionalidade, previsibilidade formal e instrumental, assegurando o conteúdo das normas no cumprimento dos direitos e obrigações, dentro das limitações impostas pelo ordenamento jurídico constitucional brasileiro, isto é, dos limites da Administração Pública através das leis que regem o direito público e o direito privado convergindo para a construção da relação jurídica tributária.

Como já afirmado, a definição de segurança jurídica pode apresentar-se de várias formas: como segurança do Direito na acepção do direito seguro, entendido como objetivo, determinado e estático do ordenamento jurídico, pois independe da eficácia concreta; no sentido do direito com segurança, no que tange o processo de aplicação no seu aspecto dinâmico assegurando direitos e deveres; e a segurança pelo Direito, sendo o instrumento formal e procedimental que assegura os procedimentos administrativos e judiciais na concretização de um direito específico com eficácia reflexiva em relação ao sujeito.

A interpretação e aplicação da norma vai caber ao exegeta a partir do conteúdo semântico das normas pelos critérios dogmáticos, limitados pela realidade dos fatos sendo proporcionais, com coerência e razoabilidade no sentido dos ideais de confiança e calculabilidade da segurança jurídica evitando a insegurança geral, entendendo-se que não existe segurança absoluta. O que se vislumbra é um mínimo de dúvida na concretização da credibilidade do direito institucionalizado no ordenamento jurídico.

O princípio da segurança jurídica, no ordenamento jurídico, abrange o ato e o fato jurídico no sentido de regulamentar, através da norma formal e materialmente de forma geral,

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**/Paulo de Barros Carvalho, 25 ed. São Paulo Saraiva, 2013, p. 32.

objetivando assegurar a estabilidade e a credibilidade do Direito para coletividade. Heleno Torres preleciona que: “É certo que a função do ordenamento jurídico é precipuamente aquela de garantir previsibilidade e de permitir relações jurídicas sejam desempenhadas com o máximo de garantias de preservação e proteção jurídica”¹³.

Na dimensão subjetiva, ocorre na aplicação concreta e individual da norma em relação a uma pessoa em determinado caso, necessitando que o intérprete tenha uma compreensão e conhecimento de todos os requisitos, dos princípios, inclusive as provas para que se possa chegar a uma decisão eficiente e segura, todavia é importante denotar que a sociedade está em constante transformação social, podendo ocorrer mudança legal e jurisprudencial forçando o ordenamento jurídico a evoluir com o tempo e o povo.

Diante da mudança não se pode perder de vista que a segurança jurídica necessita da previsibilidade no Direito ordenado, baseados nos valores dos princípios elegidos pela Constituição Brasileira e garantidos pelo processo legislativo (representatividade), permitindo o conhecimento aos cidadãos e ao Estado que são os destinatários da lei que regra a convivência coletiva harmoniosa na sociedade com confiança no ordenamento jurídico previsível, justo e igualitário na concretização dos direitos fundamentais.

Nesse sentido, segurança jurídica significando a confiança no ordenamento jurídico, segundo aduz Heleno Torres, tem sentido amplo:

Com a confiança, o ordenamento torna-se mais resistente à insegurança, na medida em que “o sistema substitui a certeza externa pela certeza interna” como forma de garantir uma certeza racional controlada, em decorrência da confiabilidade da legalidade e daquela no próprio funcionamento do sistema diferenciado. “Confiar” na certeza da legalidade é o conteúdo do princípio de certeza do direito; “confiar” no sistema jurídico é, à semelhança, o sentido de complementação do princípio de segurança jurídica no Estado Democrático de Direito, a partir da própria diferenciação do sistema, pela previsibilidade funcional (hierarquia das normas, regras de validade e efetividade de critérios de justiça) ou pela “expectativa de confiança legítima”, baseadas na “experiência”, naquilo que corresponde à “prática” das autoridades e da forma de cumprimento das normas e princípios¹⁴.

Segurança jurídica, no direito tributário, tem o aspecto objetivo no sentido da garantia aos bens ou direitos, enquanto subjetivamente vai se referir ao sentimento de confiança na legalidade do ordenamento jurídico, pois o Direito é o meio através do qual se instrumentaliza a segurança jurídica regulando as relações sociais no caminho da delimitação dos direitos e

¹³ TORRES, Heleno Tavares. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. 3 ed. ver. atual. E ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 39.

¹⁴ TORRES, Heleno Tavares. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. 3 ed. ver. atual. E ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 42.

deveres dos administradores e dos administrados com a previsibilidade da ação estatal para o Estado e para sociedade, conforme leciona Fraz-Xaver Kaufmann *apud* Ávila:

A segurança jurídica só entra em cena quando ultrapassa a dimensão psicológica individual para adentrar a dimensão axiológica social, mas não meramente comportamental: segurança jurídica representa, pois, a segurança como fenômeno valorativo intersubjetivável vinculado ao Direito de uma dada sociedade, quer como valor, quer como norma, tendo o jurídico como seu objeto ou como instrumento¹⁵.

Perante a complexidade semântica do princípio da segurança jurídica, no que tange ao direito tributário e ao processo administrativo tributário, faz-se necessária a positivação para sua concretização pelo caminho da legalidade de acordo com os enunciados das normas válidas pelo direito no Estado Democrático, como instrumento assecuratório da segurança, sendo uma garantia do direito fundamental para os cidadãos brasileiros, tanto particular como empresarial, com o devido processo legal e ampla defesa; delimitados pelo direito dentro das competências, das fontes e procedimentos jurídicos; na garantia dos direitos adquiridos, do ato jurídico perfeito e a coisa julgada, todos baseados no sistema constitucional com acessibilidade, previsibilidade, certeza e justiça.

Nessa linha, Heleno Torres, entende que:

A determinação do conteúdo material das normas infraconstitucionais, a forma e o procedimento de criação advêm da Constituição, na contínua integração de normas do ordenamento, pelo processo de positivação sistêmica. Esse modelo de validade formal e material cria o próprio conteúdo de segurança jurídica, enquanto mecanismo de concretização dos direitos e liberdades fundamentais e, por conseguinte, do próprio princípio de efetividade da Constituição¹⁶.

Evidencia-se que a Constituição brasileira é a norma fundamental de legitimação para o ordenamento jurídico pátrio com justiça, todavia, não contempla todos os direitos e liberdades fundamentais, sendo instrumentalizada pelo direito positivado de forma ampla que define o direito material e o formal para concretização da segurança jurídica conhecido com sobreprincípio, partido da premissa do Estado do Direito em matéria tributária devendo promover a dignidade humana através dos direitos sociais viabilizando a igualdade, a previsibilidade e calculabilidade.

¹⁵ KAUFMANN, Fraz-Xaver. **Sicherheit als soziologisches und sozialpolitisches problem**. 2 ed., Stuttgart, 1973, p. 140 *apud* ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 5 ed., rev., atual., e ampl. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 122.

¹⁶ TORRES, Heleno Tavares. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário**. 3 ed. ver. atual. E ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 79.

No momento atual, o processo administrativo tributário carece de segurança jurídica diante do contexto que no Brasil não há uma norma única que o defina, mas sim, várias de acordo com o respectivo ente federativo estatal. Dentro desse contexto, é oportuno pensar numa lei que uniformize nacionalmente o processo administrativo tributário com foco na segurança jurídica por meio do Direito garantindo ao contribuinte cidadão e ao Estado a confiança nas relações jurídicas tributárias procedimentais e processuais.

Isso porque o direito material e processual necessita de técnica, fundamentação, procedimento e decisões baseadas em lei que estruture o processo administrativo tributário consubstanciado com o devido processo legal que garantem os direitos e asseguram as garantias constitucionais da tutela processual jurisdicional ou administrativa lastreado pela segurança jurídica na concretização da justiça através do direito.

1.2. O Direito e a legalidade da segurança jurídica

É certo que os princípios constitucionais são normas estruturantes do ordenamento jurídico pátrio do estado de direito democrático com foco na harmonização e na prática da justiça e na garantia dos direitos fundamentais, sendo necessário meios ou instrumentos para a concretização do princípio da segurança jurídica que na doutrina positivista efetiva-se através das leis e códigos, que são essenciais para a unicidade de determinados sistemas jurídicos como o direito processual, civil, tributário, penal e ambiental.

O Estado, como instrumento da segurança jurídica, passa pelo Direito como meio de efetivação diante dos fatos sociais (mundo do ser) que através das normas jurídicas válidas, regulamentam as relações entre o Estado e a sociedade inseridos no mundo do dever ser, para a concretização da justiça dentro do ordenamento jurídico.

O Estado Democrático do Direito tem sua fundamentação na Constituição que garante aos cidadãos os direitos e liberdades fundamentais entendendo que, o Direito com segurança jurídica pressupõe a legalidade, dentro do contexto do direito válido sob o controle jurisdicional de constitucionalidade sobre as leis, ou seja, os legisladores e a lei em concordância com a Constituição.

Partindo do princípio de que o direito retrata a realidade social elaborada pelo Legislativo que serão aplicadas pelos juristas, advogados militantes, órgãos administrativos, órgãos jurisdicionais, procuradores, enfim, pela comunidade jurídica e a sociedade, no controle das relações sociais este prescreve condutas e as disciplina em permitidas, proibidas ou

obrigatórias oficializando a linguagem em norma objetiva, pois o direito positivo é a linguagem das leis no sentido amplo da norma jurídica.

Nesse particular, Lourival Vilanova, ensina:

O direito é um fato cultural, um de cujos componentes é a linguagem. A linguagem jurídica é o suporte material das formas. Mas a expressão linguagem jurídica é ambígua. Refere-se a dois níveis de linguagem: a do direito positivo e a Ciência-do-Direito que tem o direito positivo como objeto de conhecimento(dogmático)¹⁷.

O direito positivo é a linguagem, objeto que faculta ou proíbe condutas, outorga poderes e competências, prescreve procedimentos, conceitos, através de leis e decretos originados da linguagem do povo.

No que tange a Administração Tributária, esta deve estar em consonância com a Constituição no modo de agir dos seus agentes e com os procedimentos limitados pela lei dentro do Sistema Constitucional Tributário, com o foco na segurança jurídica material no interior do processo tributário (na modalidade processo administrativo tributário) com confiança, previsibilidade, efetividade e estabilidade nas relações processuais, sendo consolidada pela positivação do direito, visto que o princípio da legalidade atua como elo, interligando a segurança jurídica com o direito tributário e o processo tributário em sentido amplo.

A segurança jurídica como forma de organização social passa pelos sistemas das normas jurídicas que se relacionam de várias formas, segundo o princípio unificador por meio da linguagem prescritiva, sendo imprescindíveis para organizar a convivência social. Ao tratar do sistema do direito, Paulo de Barros preleciona:

O sistema do direito oferece uma particularidade digna de registro: suas normas estão dispostas numa estrutura hierarquizada, regida pela fundamentação ou derivação, que se opera tanto no aspecto material quanto na forma ou processual, o que lhe imprime possibilidade dinâmica, regulando, ele próprio, sua criação e suas transformações. Examinando o sistema de baixo para cima, cada unidade normativa se encontra fundada, material ou formalmente, em normas superiores.
[...] Todas as normas do sistema convergem para um único ponto- a norma fundamental-, que dá fundamento de validade à constituição positiva. Sua existência imprime, decisivamente, caráter unitário ao conjunto, e a multiplicidade de normas, como entidades de mesma índole, lhe confere o timbre de homogeneidade¹⁸.

A concepção do Estado do Direito com segurança jurídica indica que todo o sistema do direito atua de forma a fazer a justiça contra os abusos de poder e arbitrariedade dos entes e

¹⁷ VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 1 ed., São Paulo: Editora Max Limond, Moisés Limond, 1997, p. 65.

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25 ed., São Paulo: Saraiva, 2013, p. 142.

órgãos públicos, no que tange a entrega dos direitos postulados pelos cidadãos diante do Estado, no qual todos os atos sejam jurídicos, executivos, legislativos ou administrativos e estejam sob o pálio do controle constitucional e legal.

O ordenamento jurídico brasileiro está inserido na norma fundamental defendida por Hans Kelsen que o pilar de sustentação da Ciência do Direito, sendo a Constituição escrita, a norma que regulará materialmente a produção das outras normas positivas codificadas pelo legislativo que são vinculados ao conteúdo Constitucional (norma hipotética fundamental) a qual irá estabilizar e fundamentar o Direito positivo dando legitimidade ao processo derivado, subentendendo que a norma fundante e a norma fundada são baseadas na cultura social das pessoas dentro do Estado representando os valores, ideologias e crenças dessa sociedade que são efetivadas pelo direito positivo, nesse sentido Hans Kelsen afirma:

A ordem jurídica não é um sistema de normas jurídicas ordenadas no mesmo plano, situadas umas ao lado das outras, mas é escalonada de diferentes camadas ou níveis de normas jurídicas.

[...] A norma fundamental- hipotética, nestes termos- é, portanto, o fundamento de validade último que constitui a unidade desta interconexão criadora.

[...] A Constituição material pode consistir, em parte, de normas escritas, noutra parte, de normas não escritas, de Direito criado consuetudinariamente. As normas não escritas da Constituição, podem ser codificadas; e, então, quando esta codificação é realizada por um órgão legislativo e, portanto, tem caráter vinculante, elas transformam-se em Constituição escrita¹⁹.

Humberto Ávila descreve que a segurança jurídica doutrinária: Com efeito, quando se examina a segurança jurídica, analisam-se, normalmente, os requisitos para que o Direito possa ser considerado seguro (segurança do Direito) ou para que ele possa servir de instrumento assecuratório de direitos (segurança pelo Direito e de direitos)²⁰.

O termo segurança jurídica que consta na Constituição Federal apresenta várias facetas, não se podendo deixar de falar sobre os enunciados prescritivos, gerais e individuais que são o modo operacional da linguagem-objeto das normas do Direito, todavia a segurança jurídica passa pelos enunciados doutrinários (metalinguagem) que devem ser realizados de forma clara dando consistência formal e a coerência material, sendo importante que o princípio da segurança jurídica se efetive por critérios inteligíveis e admissíveis na concretização da segurança jurídica pela ciência do direito.

¹⁹ KELSEN, Hans, **Teoria pura do direito**. Tradução João Baptista Machado, 6 ed.- São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 247.

²⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 5 ed. ver., atual. E ampl. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 163.

O princípio da legalidade consta no art. 5º, II da Constituição Federal: “Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Do mesmo modo, o art. 4º da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, *in verbis*: “A liberdade consiste em poder fazer tudo aquilo que não prejudique outrem: assim, o exercício dos direitos naturais de cada homem não tem limites senão os que asseguram aos outros membros da sociedade o gozo dos mesmos direitos. Estes limites apenas podem ser determinados pela lei”. Previu o princípio da legalidade, que nasceu com o Estado de Direito, que contrastou com o Estado de Polícia, autoritário e antidemocrático.

Esse princípio determina que os Poderes Públicos e os particulares encontram-se sob o crivo da lei. Significando que é obrigatória a edição de lei para instituir, prescrever e determinar comportamentos que serão cobrados da sociedade e do Estado, delimitando efetivamente o conteúdo da segurança jurídica com confiabilidade e previsibilidade no ordenamento jurídico e, desta forma, fixando um direito estável. Paulo de Barros, leciona que o princípio da legalidade:

Efunde sua influência por todas as províncias do direito positivo brasileiro, não sendo possível pensar no surgimento de direitos subjetivos e de deveres correlatos sem que a lei os estipule. Como objetivo primordial do direito é norma conduta, e ele o faz criando direitos e deveres correlativos, a relevância desse cânone transcende qualquer argumentação que pretenda enaltecê-lo. A diretriz da legalidade está naquela segunda acepção, isto é, a de norma jurídica privilegiada que estipula limites objetivos²¹.

A Constituição Federal tem no seu bojo matérias que são delimitadas pelo princípio da legalidade como no direito tributário (arts. 5, II e 150, I da CF/88) que estabelecem tributos mediante lei, em sentido formal e em sentido material a instituição de tributos, dessa forma, o Estado prescreve comportamentos a serem observados pelo sistema tributário quando da criação de direitos e deveres no sentido do desenvolvendo a confiabilidade, a previsibilidade e calculabilidade do ordenamento jurídico fortalecido que só poderá ser alterado por outra norma legal, ficando o contribuinte protegido de surpresas inoportunas que geram obrigações tributárias para o mesmo no futuro.

À luz da segurança jurídica tributária, a Lei é um instrumento da vontade do Estado, no qual as regras jurídicas são impostas coercitivamente ditando comandos de comportamento humano, que se adequarão ao conteúdo da norma ao que ela determina, sob pena de sanções, quando não cumpridas pelos destinatários da lei, criando direitos e deveres para todos.

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25 ed., São Paulo: Saraiva, 2013, p. 162.

Enfim, a operatividade da segurança consiste na segurança do ordenamento jurídico contemplado por normas estruturadas com precisão e clareza do antecedente e do conseqüente estabelecendo um direito seguro. Geraldo Ataliba deduz que:

A relação específica, de natureza puramente jurídica, entre a hipótese normativa e o mandamento, Kelsen designa, por “imputação”, “enlace formal entre os fatos condicionante e condicionado”, relação normativa- e não nexos causal- resultado da vontade do legislador. Esta imputação não indica outra coisa senão que o ato coativo, como consequência, está enlaçado, em sentido especificamente jurídico, com o fato que condiciona sua aplicação²².

Em tal perspectiva, para que a norma surta os efeitos jurídicos se faz necessário os fatos previstos na hipótese legal e que, quando ocorram as manifestações dos fatos, tornam-se concretos e produzam efeitos, sendo um mandamento obrigatório na construção da relação jurídica, ou seja, o mandamento fica suspenso (sem incidência) até que ocorra a subsunção do fato previsto na hipótese, para que ocorra a incidência do mandamento.

Dessa forma, é requisito a lei como instrumento da segurança jurídica no caminho da produção das normas gerais e abstratas determinadas a um grupo de pessoas indeterminadas e situações para evitar surpresas pelas inexistências de normas escritas e públicas, pois quando for necessária a formação das decisões administrativas ou judiciais estas serão realizadas com confiabilidade e previsibilidade do ordenamento jurídico, favorecendo a regulação do Direito.

A segurança apresenta a dimensão estática entendida como segurança do Direito, propondo que as normas seguras são àquelas com conteúdo, clareza e vigentes de modo que o cidadão se sinta seguro frente ao direito, por meio do próprio direito, enquanto na dimensão dinâmica está ligado ao problema da ação no tempo, prescrevendo as garantias dos direitos do cidadão de forma confiável e calculável sendo um instrumento de proteção jurídica, evitando surpresas no futuro e garantido os atos passados no presente.

Não se pode negar que a obrigatoriedade da lei, no direito material e formal (procedimental) em matéria tributária e processual, é de suma importância para a segurança jurídica do Estado e dos destinatários da lei, confirmados por Sacha Calmon Navarro:” A exigência de legalidade, além de favorecer o ideal de participação democrática, ainda privilegia aos governados tranquilidades, confiança e certeza quanto a tributação”²³.

Outrossim, fica evidenciado que o processo de aplicação do Direito, de forma objetiva, pressupõe as leis que são implantadas pelo legislativo, confirmando a estabilidade das relações

²² ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6 ed., São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2004, p. 42.

²³ SACHA, Calmo Navarro Coelho. **Princípios retores da tributação: legalidade e tipicidade**, RDT 33, São Paulo, 1985, p. 206.

jurídicas com segurança jurídica no Estado do Direito pela legalidade das normas, para a construção de uma sociedade racional e justa tratando todos os destinatários de forma isonômica, como também os órgãos detentores do poder (poder/dever) administrativo que devem observar os limites na forma de agir e na aplicação do caso concreto em respeito as normas pré-estabelecidas.

Norberto Bobbio preleciona que, de acordo com a escola da exegese, a segurança jurídica é entendida como:

Um outro fator de natureza também ideológica é representado pelo princípio da certeza do direito, segundo o qual os associados podem ter do direito um critério seguro de condute somente conhecendo antecipadamente, com exatidão, as consequências de seu comportamento. Ora, a certeza só é garantida quando existe um corpo estável de leis, e aqueles que devem resolver as controvérsias se fundam nas normas contidas e não em outros critérios²⁴.

Como explicado no item anterior, o conceito de segurança jurídica é amplo e com várias visões do mundo jurídico, todavia é de grande relevância para que os cidadãos conheçam as condutas de comportamentos viabilizadas pelas leis dentro do silogismo jurídico (ciência do direito) que foram produzidas pelo legislador gerando segurança jurídica do direito a partir do princípio da legalidade e a lógica do direito, que no caso da Administração Pública, em matéria tributária consubstanciado no art. 37 da CF/88, deve agir dentro da legalidade com coerência na interpretação e transparência dos seus atos fundamentados na entrega da tutela do direito pretendido, visto que, a segurança jurídica se efetiva por meio da lei.

A segurança jurídica, no âmbito do processo tributário passa pela legalidade, sendo de grande valor tanto para a arrecadação, quanto a aplicação do controle estatal, sem perder de vista os direitos dos contribuintes, já que a tributação ocorre sobre o patrimônio do contribuinte e, por conseguinte, deve existir um instrumento que limite a ação estatal e delimite os direitos dos contribuintes, tanto material como formal (instrumental), na solução dos conflitos tributários.

O sistema jurídico tributário material e formal, baseado no princípio da segurança jurídica, está permeado por outros princípios, com maior ligação o da legalidade, a ampla defesa e o contraditório que dão sustentação ao ordenamento jurídico pátrio.

Para que ocorra a concretização da justiça na solução da lide tributária com segurança, previsibilidade, calculabilidade e confiança no processo tributário em sentido amplo, se faz

²⁴ BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico**: lições de filosofia do direito; compiladas por Nello Morra; tradução e notas Márcio Pugliesi, Edson Bini, Carlos E. Rodrigues. São Paulo: Ícone, 2006, p. 79,80.

necessário a viabilidade de um código nacional de processo tributário administrativo, pois sem uma lei que normatize o processo gera insegurança jurídica.

Com efeito, os princípios no âmbito tributário da legalidade e segurança jurídica estão na previsibilidade da condução do fenômeno fiscal que, diante da relação jurídica tributária poderão ocorrer problemas que serão resolvidos através do processo administrativo tributário (contencioso fiscal) ou judicial, que são os instrumentos necessários para preservar os direitos e assegurar as garantias constitucionais na solução dos embargos (lides) de ordem fiscais com segurança jurídica no ordenamento jurídico nacional.

1.3. A segurança jurídica no processo administrativo tributário

O processo, no sentido amplo, seja administrativo ou judicial é o instrumento da garantia constitucional na solução dos conflitos pelo Estado, cujo fim é a efetivação da justiça fiscal com segurança jurídica.

Atualmente, o processo administrativo tributário tem sido valorizado como meio de concretização da justiça fiscal na solução dos conflitos tributários de forma célere e gracioso tendo em vista que os órgãos da administração tributária já trabalham cotidianamente com as questões de natureza fiscais sendo melhor aproveitadas pela sociedade.

Machado Segundo, preleciona: “a expressão processo empregada em sentido bastante amplo, que engloba não apenas o conjunto de atos tendentes a restabelecer de forma definitiva o direito violado em determinado caso concreto, mas abrange quaisquer séries de atos tendentes a produzir um efeito jurídico final”²⁵.

Para o autor, os meros procedimentos têm efeito jurídico, mas não tem a participação dos interessados, enquanto no processo há a participação dos interessados, visando efeito jurídico final para solucionar o litígio através da jurisdição ou de atividades com feição jurisdicional.

No que tange ao processo administrativo tributário existem pensamentos diferentes, todavia, nesse trabalho foi utilizada a terminologia de procedimentos para os atos administrativos na construção da relação jurídica tributária e processo quando há o litígio entre o contribuinte e o fisco.

James Marins diz que:

Não pode ser confundido o processo administrativo com o procedimento administrativo tributário, ou procedimento fiscal. Este é marcadamente

²⁵MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 13 ed. Barueri-SP: Atlas, 2021, p. 6.

“fiscalizatório” ou “apuratório” e tem por finalidade preparar o ato do lançamento, que é o momento em que o Estado exator formaliza sua pretensão tributária (crédito) em face do contribuinte. Após tal formalização, que se realiza por meio do fiscal, é que pode ter lugar o processo administrativo, bastando para tanto que o contribuinte, lançando mão dos meios de impugnação administrativa previstos, ofereça formalmente sua resistência à pretensão fiscal do Estado²⁶.

Para a efetividade da segurança jurídica, no processo administrativo tributário, precisa de norma que defina a relação jurídica com a garantia do devido processo legal pela via administrativa. Ou seja, a segurança processual a partir dos órgãos do Estado que manifestam a vontade do Estado juridicamente pelo controle dos seus atos através da produção das normas ou de suas decisões a partir da impugnação do sujeito passivo ao lançamento tributário.

Helena Torres afirma que:

É que a existência jurídica do Estado depende dos órgãos como fontes de produção de atos normativos ou de decisões de aplicação do direito positivo. Os poderes são independentes e seus órgãos têm autonomia, em maior ou menor grau, nas distintas funções que exercem, mas todos eles encontram-se normogeneticamente vinculados ao Estado e à Constituição²⁷.

Não se pode negar que o Estado, para realizar as suas vontades e seus objetivos, precisa do aparato estatal na organização das instituições por meios dos seus órgãos de acordo com a finalidade institucional. Por se tratar do direito tributário, a administração tributária terá que ter legitimidade previamente habilitada para a concretização dos atos normativos na competência para regular condutas que serão instituídas através de procedimento ou processo tributário baseados em leis produzindo os efeitos jurídicos previstos dentro do ordenamento jurídico positivado em consonância com a Constituição Federal Brasileira, concluindo que a segurança jurídica dos atos administrativos ou judiciais são os percussores da justiça.

O processo administrativo tributário é realizado no âmbito da Administração Pública, podendo ser demandada pelo próprio Poder Público através da exigência dos atos administrativos ou pelo particular através do direito de petição no art. 5º, XXXIV, a, da CF/88 no que tange a ilegalidade ou abuso de poder.

O contribuinte poderá instaurar o processo, quando houver a resistência do sujeito passivo frente a exigência da obrigação tributária (pagamento de tributos) que oferece defesa

²⁶ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial**. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 90.

²⁷ TORRES, Helena Taveiro, **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário**, 3 ed., ver., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 470.

mediante a impugnação, a reclamação e recursos das leis reguladoras do processo administrativo tributário de acordo com o art. 151, III do CTN; em outras palavras, processo é a controvérsia entre o contribuinte e o fisco em relação a constituição ou o montante do pagamento do tributo.

As normas tributárias, geralmente, são cogentes ou taxativas que não admitem interpretações discricionárias, devendo ser observadas dentro dos limites de sua competência normativa material e formal, no que diz respeito ao campo da constituição dos fatos jurídicos e no controle da especialidade dos órgãos e da função dos poderes com regras válidas com o objetivo da segurança jurídica no sistema jurídico nacional.

Sendo assim, o ordenamento escalonado e hierarquizado vai determinar o parâmetro de validade material das normas inferiores, gerando um efeito da validade das competências normativas parametricamente material e formal, dessa forma, a competência dos órgãos é limitada pelo sistema normativo de acordo com a matéria. No caso, quando o órgão agir fora dos limites normativos da competência, os atos serão invalidados ou nulos, como também pode ser declarada inconstitucionalidade da norma pelo Supremo Tribunal Federal, judicialmente, sendo imputável ao órgão administrativo adotar as providências necessárias na solução do caso específico e o interesse público envolvido, de acordo com o art. 12-B, I da Lei n.12.063/2009, no sentido da entrega do direito tutelado pelo cidadão.

A segurança jurídica está sendo estudada no processo federal, como já falado, diante da variedade de leis que compõem o contencioso administrativo brasileiro nas unidades federadas.

Logo, o processo administrativo mais planejado encontra-se no Lei n. 9.874/1999 no art. 2º, no qual submete no âmbito federal e a Lei n. 13.655/2018 orientando a Administração Pública, no sentido que, as autoridades públicas trabalhem de forma eficiente e concretize o princípio da segurança jurídica com aplicação de normas, regulamentos, súmulas administrativas, respostas as consultas e a revisão ulterior, garantindo ao cidadão a estabilidade das decisões com caráter vinculante e modulações dos efeitos, obrigando no processo ou na norma administrativa a fundamentação, de modo expresso, das consequências jurídicas e administrativas.

A segurança jurídica processual é necessária para todos os ramos do direito público que foi assegurada de forma incisiva com a Lei n. 13.655/2018 incluindo nos arts. 20 a 30 na LINDB - Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - com o foco na eficiência, na segurança jurídica e na aplicação do direito público, sobretudo no direito tributário, financeiro, orçamentário e administrativo em consonância com os princípios da legalidade,

impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência do art. 37 da CF/88, fundamentos da Administração Pública, cujo fim é o controle das decisões estatais evitando motivações vazias e indeterminadas que geram insegurança jurídica, sendo obrigado o julgador administrativo ou judicial a fundamentar as decisões com critérios legais e legítimos objetivamente e com responsabilidade das consequências práticas da decisão, segundo os arts. 20 e 21 da Lei n. 13.655/2018.

No campo da tributação, o processo tem a perspectiva da efetivação da justiça fiscal garantindo o seguimento dos princípios constitucionais na construção da legislação infraconstitucional que garantam as regras jurídicas com critérios objetivos, racionais e seguros dentro das competências institucionais, convergindo para o pensamento de Miguel Reale sobre o positivismo jurídico: "pressupõe a Justiça como condição de sua legitimidade" e "a justiça põe o Direito Positivo como condição de sua realizabilidade"²⁸.

A evolução do direito e da segurança jurídica é inegável, quando passou das mãos dos reis para os tribunais reais e mais tarde, para os tribunais constitucionais, que perante este último todos comparecem, independente, de serem reis ou governados. O direito processual tributário, como instrumento da justiça na resolução dos conflitos, seja na esfera administrativa ou judicial, é imprescindível e necessária que essa atividade jurisdicional tenha regras estabelecidas para os órgãos que representam o Estado, como também, para os cidadãos no sentido objetivo da previsibilidade, calculabilidade e confiança dos destinatários das leis, dos atos com efeitos jurídicos que geram direitos e deveres inseridos pelo ordenamento jurídico pátrio no caminho da estabilidade e pacificação social.

O processo administrativo tributário, como instrumento da justiça e da cidadania que vincula a igualdade de tratamento em respeito ao Estado de Direito Democrático, necessita de uma lei nacional que legitime a concretização da justiça fiscal na dimensão material processual, pois, hoje, o que ocorre é uma grande profusão normativa que origina uma grande desorganização e insegurança, diante disto, vem sofrendo várias críticas pelos contribuintes e os operadores do direito.

A segurança jurídica, ao lado da legalidade por meio da positivação, são os condutores para que o processo administrativo tributário seja delimitado e com os contornos definidos na atuação dos órgãos e dos julgadores que, no exercício da atividade da jurisdição administrativa e na aplicação do direito na solução do litígio seja feita por meio da ampla defesa, o

²⁸ ALBERTO, Miguel Reale, **Os limites da legalidade tributária no estado democrático do direito: fisco x contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa**. 2 ed., São Paulo: Renovar, 1999, p. 59.

contraditório em atenção ao devido processo legal, precisando de uma lei que uniformize o contencioso administrativo para todos os entes federados sem interferir na autonomia das competências das unidades federativas por meio de lei complementar nacional, no sentido de harmonizar e simplificar, tornado o direito seguro.

CAPÍTULO 2 - O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO NATUREZA, PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS E COMPETÊNCIA

2.1. Processo Administrativo Tributário: conceito, natureza jurídica e princípios

O processo administrativo tributário é um meio de resolução de conflito entre o contribuinte e o Fisco para discussão acerca da cobrança dos tributos, tendo o condão de contribuir para ajudar o acesso à justiça tributária e, estando inserida na Constituição Federal a jurisdição administrativa, que garante a todos um direito fundamental no que tange a legalidade dos atos administrativos e sua revisão na apuração dos fatos tributários de forma efetiva e justa.

Desta forma, o acesso à tutela jurisdicional administrativa tem suas dificuldades diante da complexidade de leis ordinárias que regulamentam o contencioso administrativo nas diversas esferas: federal, estadual, distrital e municipal, que alcançam sobremaneira a Administração Tributária, administrados e seus julgadores, que deverão colocar a prestação a todos os interessados os meios que lhes assegurem um processo rápido e eficiente, descartando os impedimentos que lhe possam se apresentar, permitindo, assim, a igualdade de condições às partes litigantes.

Todavia, como é sabido, a ausência de um estudo do Processo Tributário mais explanado faz com que os operadores do direito tenham uma certa dificuldade de entender a relação jurídica tributária e o processo administrativo.

Nesse capítulo é tratada a natureza jurídica da relação jurídica tributária que origina todo o procedimento, no que tange ao lançamento tributário, e depois o processo administrativo tributário que ocorre pela impugnação do contribuinte ao lançamento do imposto. Sendo necessário o entendimento da relação jurídica tributária na construção do código nacional de processo administrativo tributário em face de suas peculiaridades na direção de subsidiar e orientar a solução dos conflitos entre Fisco e contribuinte no âmbito administrativo, compreendendo que a relação jurídica tributária está submetida ao ordenamento jurídico e ao poder estatal.

A importância da natureza jurídica do Processo Administrativo Tributário e o emprego da expressão processo e procedimento administrativo, que segundo Odete Meduar: “a locução processo administrativo revela que se trata de processo que existe no âmbito da função administrativa”²⁹, ou seja, há presença da função administrativa judicante nos termos da

²⁹ MEDUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. 14. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010, p. 170.

Constituição Federal, art. 5º, LV, “Aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são garantidos o contraditório e a ampla defesa, com os meios e os recursos a ela inerentes”.

Nesse diapasão, o estudo dos princípios serão fundamentais para o processo administrativo tributário, dentre eles o da tipicidade e legalidade na instituição do tributo e de todo o ordenamento jurídico do Estado de Direito, que de acordo com o art. 5, II, da CF/88: II-ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Assim sendo, o contencioso administrativo tem fundamentos constitucionais que irradiam todo o processo, pois se trata do direito tributário adjetivo (formal e instrumental) com base e sustentação para sua concretização do processo administrativo tributário, como os princípios da vinculação, da oficialidade e da verdade material, entre outros, no campo tributário.

Outrossim, a prova tem grande valor no processo administrativo tributário, visto que é através dela que se verifica o fato descrito na norma, o lançamento e a constituição do crédito tributário, cabendo ao processo contencioso fiscal a busca da verdade material dos fatos tributários com o olhar no formalismo moderado na direção da apuração real dos fatos com segurança, no que tange a formação da convicção dos julgadores tributários, no sentido da solução dos conflitos entre o Fisco e o contribuinte com decisões baseada na verdade e fundamentadas na legalidade e na consecução da segurança jurídica material e instrumental (formal).

Nesse primeiro momento será descrita a natureza jurídica da relação tributária (obrigação) que é o nascedouro do processo administrativo que faz parte do sistema tributário.

2.1.1. A Natureza jurídica da relação tributária

O processo administrativo tributário tem sido discutido pela dogmática jurídica, pelos cidadãos e os servidores, como um meio eficaz de resolver os conflitos e os procedimentos administrativos na aplicação da regra matriz de incidência tributária com a ocorrência do fato gerador, no caso concreto.

Não há como negar que dúvidas aparecem sobre os procedimentos e os processos administrativos, que podem ser resolvidas pelo Fisco através de: consultas, pedidos de isenções, a impugnação pelo sujeito passivo do lançamento ou auto de infração, estes últimos caracterizados pelo litígio, sendo solucionados na esfera administrativa sem sobrecarregar o judiciário.

Para a organização do Estado foi necessária a divisão dos poderes, estes divididos em Executivo, Legislativo e Judiciário, sendo responsabilidade do primeiro, por meio do órgão administrativo da Fazenda Pública, a execução das leis tributárias e a cobrança dos pagamentos dos tributos, dentro dos limites da legalidade se caracterizando uma relação jurídica. Dessa forma, fica evidenciado que a relação entre Contribuinte e o Fisco é de Direito Público e não de direito privado.

O sistema tributário brasileiro é constitucionalizado, harmonicamente, definindo as competências para as instituições dos tributos pelos entes federativos, princípios, imunidades que impõem limites ao poder de tributar, cujas prescrições legislativas serão efetuadas por meio de leis complementares e por leis ordinárias nas instituições dos tributos.

É importante destacar que, o Direito Tributário tem origem no Direito Financeiro responsável pela atividade financeira do Estado responsável pela captação de recursos para custear as necessidades públicas utilizando a arrecadação tributária, principal fonte das receitas públicas, para realizarem os objetivos fundamentais da Constituição, dentre eles: a erradicação da pobreza e da marginalização, desenvolvimento nacional e a redução das desigualdades sociais e regionais, entre outros; mesmo existindo a ideia de solidariedade social na tributação, existe uma relação jurídica tributária individualizada entre o contribuinte e o Estado, de acordo com o princípio da legalidade. No que tange ao gasto público, cabe ao Estado essa responsabilidade e ao Direito Financeiro a gestão dos recursos, devendo ser eficiente e efetiva na solução das demandas sociais pertinentes.

Foi necessária a criação de normas que regulamentam as regras de condutas coativas pelo Estado na percepção dos recursos que se denomina Direito Tributário (Fiscal) regrado a relação jurídica tributária, cujo sujeito ativo é o Estado e o sujeito passivo é o Contribuinte, por isso, o pagamento do tributo é um dever jurídico obrigacional, pois, no caso de ausência de pagamento, será sancionado.

É importante frisar que o Direito Tributário substantivo (material) tem por objeto o conjunto de norma geral e abstrata como a criação de tributos, interpretação das normas tributárias que serão viabilizadas através do procedimento e do processo administrativo tributário baseados no Direito adjetivo (formal).

Para a efetivação da tributação é imprescindível que a Fazenda Pública, órgão do Poder Executivo com função administrativa, execute as leis tributárias e fiscalização dos tributos, ou seja, é um credor, com direito subjetivo de cobrar o pagamento da prestação tributária, sem poder normativo. A função do Fisco é a arrecadação e a orientação ao contribuinte que são delimitadas pelas leis, não cabendo à autoridade administrativa o livre arbítrio, toda a relação

jurídica tributária está submetida ao ordenamento jurídico e ao poder estatal. Nesse sentido, Hugo de Brito Machado, diz que:

Entende-se por relação de poder aquela que nasce, desenvolve-se e se extingue segundo a vontade do poderoso, sem observância de qualquer regra que porventura tenha sido preestabelecida. Já a relação jurídica é aquela que nasce, desenvolve-se e se extingue segundo regras preestabelecidas.

[...] O Estado, no exercício de sua soberania, tributa. Mas a relação de tributação não é simples relação de poder. É relação jurídica, pois está sujeita a normas às quais se submetem os contribuintes e o Estado³⁰.

A relação jurídica tributária nasce a partir da imposição do poder estatal regrado pelo Estado, visto que, este faz as leis por meio dos representantes do Legislativo regendo todo o sistema normativo do país, sendo de direito público que define às relações jurídicas entre o Estado e os contribuintes com o fim de limitar o poder de tributar e de proteger o cidadão contra os abusos desse poder.

A natureza jurídica do direito tributário é discutida pela dogmática jurídica no sentido de ser Direito público ou privado, entretanto, há preponderância do direito público tendo em vista seu titular o Estado, o protagonista da defesa dos direitos da coletividade; nesse sentido, vai prevalecer o direito público sobre o privado, pois a administração pública é predeterminada pela norma, intransferível, inalienável bem como o direito tributário (fiscal) que atua no mundo do dever-ser, formalizando uma relação jurídica tributária de direito público.

Por outro lado, no direito civil (privado) se estuda os direitos das pessoas, das coisas e das obrigações. Em relação ao direito das pessoas, este se caracteriza pelos aspectos da personalidade, estado civil, nacionalidade, capacidade e parentesco. Esta relação jurídica é constituída pela liberdade da vontade dos sujeitos, diferentemente do direito público que está regrado pela lei, obrigatoriamente.

Existe uma semelhança do direito tributário com o direito privado: a questão patrimonial, por ocorrer uma invasão no patrimônio do contribuinte, o meio de cobrança dos tributos é pela imposição da regra matriz de incidência em favor do Estado com natureza obrigacional, mas, ao mesmo tempo, a relação jurídica tributária fundamentada na potestade pública sendo uma obrigação *ex lege*, formada pelo contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o Fisco (sujeito ativo) e o tributo (prestação).

³⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**, 32. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2014, p. 27 e 49.

No direito privado as obrigações ocorrem com liberalidade, as pessoas dispõem dos seus bens, enquanto, no direito tributário não se dispõem dos bens, nem dos interesses públicos, é coativo. Segundo Rafael Bielsa:

Em nuestra opinión, por el contrario, la obligación fiscal se diferencia notadamente de la obligación civil, tanto por la índole de la relación jurídica como por carácter de uno de los sujetos, o sea, el Estado- Fisco-, em sentido lato: porque cuando disse Estado se comprende a la Nación, a las provincias, a las comunas y aun a las entidades autárquicas que, por virtud de delegación legal, tienen el poder de establecer contribuciones obligatorias.³¹.

Diante da indisponibilidade dos direitos públicos fica claro que a obrigação tributária é de natureza pública, diferente da obrigação do direito privado, devido ao fato que a administração pública, no caso o Fisco, só pode fazer o que está determinado em lei, ou seja, os princípios da legalidade, impessoalidade, motivação, transparência e a segurança jurídica fazem parte da relação jurídica tributária. Nesse sentido, Hely Meirelles diz que: “Na Administração Pública, não há liberdade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo o que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza”³².

Por conseguinte, a discussão doutrinária sobre a natureza jurídica no direito tributário é complexa, diante da interação deste com os outros ramos do direito, entendendo-se que o direito é uma árvore jurídica que se comunica com todos os seus ramos, nesse contexto, atualmente, a relação jurídica tributária é o regime de direito público pela supremacia do interesse público, sua indisponibilidade, as peculiaridades referentes a obrigação que se diferencia da obrigação civil. Nesse sentido, Marçal Justem Filho, diz que: “Atribuir à relação tributária a natureza obrigacional e inseri-la em um gênero essencialmente privatístico significa uma elevada incorreção doutrinária, porquanto a relação tributária é essencialmente fenômeno público”³³.

Sendo assim, a relação jurídica tributária é dever jurídico específico inserido em normas tributárias de direito público, respeitando os que pensam em contrário.

Para entender o dilema em torno do processo administrativo tributário foi necessário estudar sobre a sua natureza jurídica, pois elas se complementam.

³¹ BIELSA, Rafael. Nociones generales sobre la obligación fiscal. In: **Estudios de Derecho Público - Direito Fiscal**. Buenos Aires: Depalma, 1951, p. 128.

³² MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 23 ed. e atual. Por Eurico de Andrade Azevedo, Décio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho São Paulo: Malheiros editores, 1998, p. 86.

³³ JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição Passiva Tributária**. Belém: CEJUP, 1986, p. 75.

2.1.2. A natureza jurídica do processo administrativo tributário

Não é fácil delimitar a natureza jurídica do processo administrativo tributário tendo em vista os conceitos diferenciados entre os doutrinadores processuais. A partir do conflito tributário fala-se em processo ou procedimentos processuais. O importante para a dogmática jurídica é o estudo e a abrangência das prescrições normativas, sua validade, seus valores constitucionais no sistema jurídico brasileiro.

O processo administrativo tributário ocorre por meio da via administrativa na solução das divergências dos contribuintes e o Fisco em sede da relação jurídica tributária. Para De Plácido e Silva no *Vocabulário Jurídico*: Processo é a relação jurídica vinculada, com o escopo de decisão, entre as partes e o Estado Juiz, ou entre o administrado e a Administração. Em sentido amplo, significa o conjunto de princípios e regras jurídicas, instituídos para que se administre a justiça. No conceito de Alberto Xavier:

Processo é, pois, o procedimento que tem por objeto a solução do litígio, caracterizado, na visão de Carnelutti, pelo conflito de interesses (elemento material) e pelo binômio pretensão-resistência (elemento formal). Processo administrativo é aquele cujo julgamento compete à própria administração³⁴.

No contexto geral, entende-se que é processo quando há lide, ou seja, contenda, luta, quando há o contraditório em face da relação jurídica tributária carecendo de uma decisão para Solução do conflito para que ocorra a pacificação social.

Na presença dos conflitos de interesses se faz necessário um mecanismo que promova e efetive a justiça, no caso concreto, através de atos que reparem o direito violado denominado processo, no qual serão discutidas questões de fato e de direito, nesse sentido, seria o processo no sentido amplo como ocorre no processo legislativo, processo administrativo ou judicial, todos com o fim de corrigir o direito violado e a solução do conflito com efeito jurídico.

Paulo de Barros Carvalho diz que: “o processo (como instrumento de litígio) é termo empregado para que se designe a discussão que se desdobra perante o Poder Judiciário e as controvérsias deduzidas no âmbito da Administração Pública, o que envolve temas tributários, bem como meramente administrativo”³⁵.

³⁴ SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. Atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. Rio de Janeiro, 2008, 27 ed. p.1103.

³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Processo administrativo Tributário. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: RT, n.9/10, 1979, p. 276.

O autor entende que processo administrativo tributário está subordinado ao Poder Judiciário e o procedimento administrativo tributários para aos discursões na esfera administrativa. Acompanhando esse pensamento, Geraldo Ataliba designou genericamente todo o iter administrativo por procedimento deixando a expressão “processo” unicamente para o âmbito judicial, evidenciando o quão incipiente é o trato da matéria no Brasil³⁶.

Odete Meduar preleciona:

O termo procedimento por vezes causa confusão entre tributaristas e administrativistas devido ao receio de confundir com o processo judicial, todavia não deveria ocorrer, pois, a locução processo administrativo revela que se trata de processo que existe no âmbito da função administrativa.

[...] No aspecto substancial, procedimento distingue-se de processo porque, basicamente, significa a sucessão encadeada de atos. Processo, por seu lado, implica, além do vínculo entre atos, vínculos jurídicos entre sujeitos, englobando direitos, deveres, poderes, faculdades, na relação processual. Processo implica, sobretudo, atuação dos sujeitos sob o prisma do contraditório³⁷.

A defesa acima da processualidade administrativa tem por base o inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, é importante perceber que há processualidade quando ocorre conflitos perante a administração, seja em licitação ou na impugnação do lançamento tributários entre contribuinte e o Fisco deduzidos administrativamente para a solução da lide com uma decisão, apresentando caráter jurisdicional para a solução da controvérsia, de acordo com o artigo citado, “processo” tem um sentido amplo alcançando o processo judicial e o administrativo.

Hugo de Brito Machado Segundo entende que o procedimento e o processo tributário fazem parte da processualidade tributária, andam juntos tendo um sentido amplo, por isso faz uma divisão didática em: Processo Administrativo Tributário (PAT) e Processo Judicial Tributário (PJT). Quando se fala do PAT, este vai compreender os meros procedimentos como fiscalização dos contribuintes, concessão de parcelamento, isenções etc. e o Processo Administrativo, propriamente dito, quando ocorre com a impugnação do lançamento ou indeferimento de uma isenção³⁸.

O Processo Administrativo Tributário (PAT) é aquele que faz o controle da legalidade do lançamento, no qual incidirá os princípios constitucionais alinhados com o Código

³⁶ ATALIBA, Geraldo. Princípios constitucionais do processo e procedimento em matéria tributária. **Revista de Direito Tributário**, 46/118.

³⁷ MEDUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. 14 ed. ver. e atual. São Paulo: Editora Revistas dos Tribunais, 2010, p. 170.

³⁸ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado, **Processo tributário**. 13 ed. São Paulo-Barueri: Atlas, 2021, p. 10. Art. 5º, LV da CF/88: aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios a ela inerentes.

Tributário Nacional (arts. 145, 151 e 201) ocorrendo uma função atípica exercida pelo Poder Executivo com feição jurisdicional.

No que tange ao Processo Judicial Tributário (PJT) no âmbito do Poder Judiciário, este é regulado pelo Código de Processo Civil e leis infraconstitucionais específicas, no qual ocorrerá o controle jurisdicional dos atos da administração tributária, ações de controle concentrado de constitucionalidade dentre outras, podendo ser deduzido após o processo administrativo ou prescindindo deste.

O referido autor realizou essa divisão do processo administrativos contenciosos baseados nos preceitos constitucionais de um Estado Democrático de Direito consubstanciados na legalidade, no contraditório, devido processo legal que é imposto a administração pública, a qual terá que resolver os conflitos dos contribuintes e o Fisco através do controle interno dos seus atos com um resultado final - a decisão -, ficando entendido que o processo administrativo tributário propriamente dito tem no seu bojo a resistência e a impugnação ao lançamento tributário ou ao pedido de direito.

Sérvulo Correia defende o processo administrativo baseando-se no controle dos seus atos, pois, O Estado de Direito como “princípio de princípios” ao lado do princípio da legalidade efetiva a vontade popular e a construção do processo administrativo contencioso com o compromisso da defesa dos interesses gerais da administração pública e dos interesses dos cidadãos no combate ao abuso de poder:

A par disso, o respeito do princípio da legalidade constitui a garantia de que a vontade coletiva legitimamente formulada será aquela que na realidade será aplicada. Mas o princípio da legalidade não passará de letra morta se não constituir por seu turno objeto de controle por parte de tribunais independente. E deste modo se estabelece naturalmente a ligação entre o Estado de Direito e o Contencioso Administrativo, entendido como controle da legalidade dos actos da administração através de tribunais especializados nas questões de direito administrativo, mediante o emprego de meios processuais predominantemente específicos³⁹.

No entendimento de James Marins, no direito tributário, é necessário encarar o dualismo “procedimento *versus* processo” no âmbito administrativo que a partir da Constituição Federal de 1988 foi estendida a proteção aos litigantes em processo judicial ou administrativo, definindo os regimes jurídicos em:

a) procedimento quando se fala em lançamento tributário com o fim de apurar e arrecadar os tributos;

³⁹ CORREIA, J. M. Sérvulo. **Escritos do Direito Público**, V III: Contencioso administrativo, Edições Almedina AS, Coimbra- Portugal, 2019, p. 265.

- b) processo como meio de solucionar os conflitos fiscais perante órgão do Estado quando instalada a lide entre contribuinte e o Fisco no âmbito administrativo;
- c) processo como meio de solução judicial dos conflitos fiscais.

Para o autor, a etapa processual vai verificar-se com a transmutação do procedimento para processo quando o contribuinte, insatisfeito com os atos administrativos do lançamento tributário, reclama perante o Fisco é nesse momento que surge a lide, sobretudo, sendo o pressuposto primordial para definição da natureza processual administrativa, dizendo que:

Pode-se então asserir, com absoluta segurança, que a partir da Constituição de 1988, é a configuração administrativa da litigiosidade entre Administração Pública e o administrado que dispara o mecanismo de natureza processual. Ou, por outro modo, a resistência oferecida formalmente pelo contribuinte à pretensão do Fisco que imprime dimensão processual ao iter até então procedimental. [...] na atividade administrativa fiscal, o domínio procedimental vai desde a fiscalização até a formalização da pretensão do Estado através do ato administrativo de lançamento ou de aplicação de penalidades e o campo processual terá início somente com a resistência formal do contribuinte a essa pretensão através da impugnação administrativa aos termos de lançamento ou de aplicação de penalidade⁴⁰.

Paulo Conrado descreve que, no processo tributário ocorrem duas classes fundamentais: as do Estado-fisco, que são as exacionais e as dos contribuintes de antiexacionais. O desafio da processualidade antiexacional está nos critérios e delimitação do objeto das formas administrativa e judicial, para ele: “O critério para tal distinção reside, basicamente, na identificação do sujeito que responde pelo papel de julgador num ou noutro caso, Administração ou Judiciário, ambos encarnados a posição de Estado-juiz, um para o processo dito administrativo, outro para o judicial”⁴¹.

Ainda segundo o autor, a processualidade administrativa carece da acepção do fato jurídico “conflito”, pois, o processo administrativo instruído a partir de outro fato jurídico que não seja conflito, não é processo administrativo, ou seja, para ser processo terá que partir do fato jurídico conflito, tanto no contencioso administrativo ou judicial, visto que, o processo administrativo não contencioso é atribuído ao procedimento administrativo.

Outrossim, mesmo o processo administrativo não produzindo uma decisão definitiva, a decisão administrativa tem atributos de coisa julgada, devido ao fato que a impugnação do contribuinte tem no seu bojo o conflito entre administração e administrado, sem conflito não há impugnação e sem impugnação não é processo.

⁴⁰ MARINS, James. **Direito Processual Tributário brasileiro**: administrativo e judicial. 13 ed. ver. e atual., São Paulo: Thomson Reuters, Brasil, 2020, p. 151.

⁴¹ CONRADO, Paulo Cesar. **Processo Tributário**. 3 ed. atual. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 97.

Eduardo Bottallo entende que a divisão dos poderes constituídos pelo Estado definidos pelas funções estatais em legislativas, administrativas e jurisdicional, no exercício do Poder Estatal, irão apresentar funções típicas inerentes a cada poder, como também funções atípicas, nesse contexto, o Poder Executivo que representa a função administrativa com suas peculiaridades, dentre elas, o contencioso administrativo tributário.

O autor supracitado classifica a função administrativa ativa como àquela que se caracteriza pelo ato-norma administrativo dentro da relação jurídica entre a administração e o particular na realização do exercício da função administrativa com vista ao interesse público, enquanto a função administrativa judicante seria a relacionada à solução das controvérsias entre administrados e administração pública, cujo interesse é a ordem jurídica.

No campo tributário, o processo vai se concretizar a partir da resistência do administrado a pretensão estatal através das reclamações e recursos contidos nas leis do contencioso tributário (processo administrativo tributário), nesse caso, a função administrativa judicante emitirá decisões imparciais na solução do litígio no âmbito do Poder Executivo baseados no art. 5º, LV da Constituição Federal como sendo o núcleo da processualidade administrativa, como também, a distinção entre processo e procedimento na Constituição Federal no art. 41, §1º, II e III respectivamente, ficando claro para Bottallo a processualidade do contencioso administrativo, “pois a locução “processo administrativo” conta com sólido fundamento constitucional, que justifica sua adequação para bem identificar o campo no qual o Estado desempenha a função administrativa judicante”⁴².

Rubens Gomes de Souza defende o processualidade da justiça administrativa na solução dos problemas entre o Fisco e os contribuintes, pois para o autor: “...contencioso tributário é portanto a de constituir uma continuação, ou uma antecipação, ou uma reabertura do processo de lançamento: em qualquer hipótese, o contencioso é sempre um processo da mesma natureza do processo lançamento”⁴³, nesses termos, no Brasil suscita de uma regulamentação harmônica e sistemática do processo administrativo tributário e do processo judicial.

⁴² BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Curso de Processo Administrativo**. 2 ed. ver. e atual., Malheiros Editores: São Paulo, 2009, p.65.

CF/88 art, 41, § 1º, II- mediante processo administrativo em que lhe seja assegurada ampla defesa; III- mediante procedimento de avaliação periódica de desempenho, na forma da lei complementar, assegurada ampla defesa.

⁴³ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 3 ed., São Paulo: Coordenação IBET- Instituto Brasileiro de Estudos Tributários- Editora resenha Tributária Ltda. 1981, p. 146.

A difícil compreensão sobre a natureza jurídica do processo administrativo tributário está atrelada as divergências por parte da dogmática. Diante da exposição acima foi demonstrado que autores como Paulo de Barros, Geraldo Ataliba entendem que o processo tributário fica restrito ao âmbito do Judiciário e procedimento administrativo para o contencioso administrativo.

Todavia, Odete Meduar, James Marins, Paulo Conrado e Eduardo Botallo defendem “procedimento” como sendo o percurso do ato do lançamento e fiscalização tributária enquanto a “processualidade administrativa” alcança o contencioso tributário, visto que há fundamentação constitucional para a processualidade administrativa que se caracteriza pela lide com a impugnação pelo privado perante a atividade estatal, sendo uma atividade jurisdicional administrativa no que tange a legalidade, o contraditório e a ampla defesa.

Nesse sentido, Sérvulo Correia defende o Estado de Direito no contencioso administrativo através de tribunais especializados, no caso brasileiro, o contencioso fiscal usado na efetivação da solução do litígio, no âmbito administrativo, na aplicação concreta da lei pelos órgãos administrativos com isenção e imparcialidade e no exercício da função administrativa judicante.

Assim, é voz corrente, na doutrina brasileira que o processo administrativo tributário surge com o conflito de interesse (contencioso) diante da resistência a pretensão estatal pelo setor privado aos atos praticados pela administração tributária perante os órgãos da administração pública e o processo judicial tributário na solução da lide no âmbito do Judiciário, todos de acordo com os princípios constitucionais da processualidade tributária.

Sendo assim, neste trabalho, entende-se que o procedimento administrativo fica subordinado ao ato administrativo, a formalização da incidência tributária (procedimento fiscal) com a participação do contribuinte e o Fisco na construção do lançamento e do crédito tributário e o contencioso fiscal a partir da impugnação do contribuinte iniciando o processo administrativo tributário ou o processo judicial tributário perante o Poder Judiciário.

É primordial que os estudiosos do direito processual se debrucem sobre o processo tributário, em sentido amplo, tendo em consideração que a sociedade necessita da previsibilidade, estabilidade e segurança jurídica do processo administrativo tributário no campo do direito formal como meio efetivo do acesso à justiça pelo Estado, de forma célere, pragmática e gratuita na distribuição da justiça fiscal.

A partir desse momento será visto alguns princípios constitucionais que confirmam o processo tributário.

2.2. Princípios do processo tributário

Os princípios serão teorizados diante da argumentação e identificação desses institutos no âmbito da elaboração e efetividade das regras jurídicas processuais tributárias.

Paulo Bonavides elenca três fases bem distintas dos princípios do direito, quais sejam: a “jusnaturalista”, a “positivista” e a “pós-positivista”⁴⁴. Na fase jusnaturalista seria àquela em que os princípios são postulados de justiça com ética-valorativa; na fase positivista no século XIX a meados do século XX, vai compreender os princípios como norma jurídica, sendo inseridos nos códigos com o advento da escola positivista, como válvula de segurança e não como algo que se sobreponha a lei, aqui os princípios são instrumentos de integração do direito. Já no pós-positivismo, Ronald Dworkin defende a ideia da juridicidade dos princípios contrariando a escola positivista, ou seja, os princípios deixaram de ser vistos como preenchedores de lacunas legislativas e são vistos como normas jurídicas inseridos nas Constituições, fazendo parte de vários ordenamentos jurídicos.

O princípio como espécie da norma jurídica foi inserido no ordenamento jurídico, devido ao fato que as regras jurídicas não dão conta das mudanças e fatos sociais que ocorrem com o tempo, sendo assim, os princípios prescrevem valores e não prescrições de condutas, eles irão conduzir, mostrar o caminho na elaboração e a interpretação do sistema do ordenamento jurídico brasileiro.

Todavia, por vezes, os princípios apresentam características de regras, a título de exemplo, o princípio da anterioridade, que apresenta a estrutura de regras; outras vezes fundamentam, orientam a positivação e a aplicação na produção das normas infraconstitucionais, ou seja, os princípios são as vigas mestras da ordem jurídica brasileira fazendo parte da estrutura normativa, pois estão inseridos na Constituição Federal representando o Estado de Direito Democrático.

Nesse contexto, Tereza Arruda Alvim fala sobre os princípios constitucionais tributários disciplinando as garantias e as limitações em face do Fisco e do contribuinte:

Tal é o grau de relevância desta atividade, que o estudo do Direito Tributário positivo brasileiro tem como principal baliza os princípios insculpidos na Constituição. Isto porque o sistema tributário tem como característica o fato de estar meticulosamente delineado na CF/88, o que nos leva a concebê-lo como verdadeiro Sistema Constitucional Tributário. Assim, qualquer exame normativo tem necessariamente como nascedouro a própria Carta Magna. Nesse particular há que se estar atento aos princípios máximos que nela encontramos.⁴⁵

⁴⁴ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 9 ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 232.

⁴⁵ ALVIM, Tereza Arruda (coord.) **Repertório de jurisprudência e Doutrina sobre Processo Tributário**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 1994, p. 12.

Tecendo comentários aos princípios que regem o procedimento e o processo administrativo tributário, estes são normas constitucionais estruturante do sistema tributário nacional, verificando-se que esses instrumentos são realizados pelos órgãos da administração tributária, os quais tem o dever legal de exigir do contribuinte o pagamento dos tributos em face da potestade pública que dão sustentação a processualidade tributária.

Neste passo, James Marins preleciona que os princípios constitucionais gerais da administração pública são pertinentes ao procedimento e ao processo administrativo tributário, tais como: o princípio da legalidade, da finalidade, da razoabilidade, da proporcionalidade, da motivação, da impessoalidade, da publicidade, da moralidade, da responsabilidade e da eficiência. Outros princípios são comuns como o da legalidade objetiva, da vinculação, da verdade material, da oficialidade, do dever de colaboração e do dever de investigação.

Aplicam-se, também, outros princípios específicos ao procedimento administrativo, que seriam eles: o princípio da inquisitorialidade, da certificação, formalismo moderado, da fundamentação, da acessibilidade, da celeridade, da gratuidade; quanto ao processo administrativo tributário seria os princípios do processo legal, o contraditório, a ampla defesa, a ampla instrução probatória, o duplo grau de jurisdição, o julgador competente e o princípio da ampla competência decisória⁴⁶.

Essa classificação citada acima foi realizada por Marins, baseada na teoria de Humberto Ávila, que trata os princípios, regras e postulados de forma estruturalmente diferente, podendo evoluir para regra, para ele os princípios têm conteúdo amplo, ou seja, as regras apresentam conteúdo específicos vai depender da situação mediante sopesamento no caso concreto.

Visto que há uma diversidade principiológica na interpretação dogmática, essa classificação serve como orientação para os processualistas tributários. Nesse contexto, ficou evidenciada a fundamentação, importância e a dimensão do processo tributário, em sentido amplo, diante deste cenário foi analisado alguns princípios fundamentais no processo administrativo tributário (PAT).

⁴⁶ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial, 13 ed. ver e atual. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 89.

2.2.1. Princípio da legalidade objetiva

O fenômeno do princípio da legalidade, em termos gerais, é o respeito e submissão à lei pelo legislador expressa pela Constituição Federal, de forma geral, baseado o art. 5º II da CF/88 e o art. 37, caput da CF/88 no que tange a obrigatoriedade da lei para realizar ou não determinados atos com fins jurídicos.

Verifica-se que, no direito tributário se trata da legalidade estrita-específica, é uma garantia constitucional, traduzida no art. 150, I na limitação ao poder de tributar que veda a União, aos Estados e Municípios exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça.

Posto isto, nas relações processuais e nos procedimentos administrativos (fiscalização tributária), o controle da legalidade dos atos administrativos e o processo administrativo tributário, estão todos submetidos ao crivo da legalidade.

No plano infraconstitucional, a atividade da Administração Pública fazendária é vinculada de acordo com o art. 3º do CTN e no art. 2º da lei 9.784/99 segundo a lei, impondo regras de condutas administrativas, não podendo o agente público agir de forma pessoal (subjéctiva), não pode dispor do interesse público em detrimento do particular, ou seja, o critério da imparcialidade na esfera administrativa.

Essas ferramentas são os instrumentos adequados para o procedimento e o processo administrativo na construção da relação jurídica tributária com respeito aos direitos e as garantias constitucionais fundamentais e da segurança jurídica.

James Marins ensina:

A observância da legalidade objetiva é primada comum ao procedimento e ao processo administrativo-fiscal. O princípio da legalidade objetiva deve governar, sob pena de invalidade, toda atividade procedimental e processual tributária que irá se desenvolver em estrita vinculação com a lei e para a finalidade de preservar a aplicação do sistema jurídico tributário⁴⁷.

Ficou claro que o princípio da legalidade objetiva se trata da imposição do Estado à lei, fundamentando o princípio da autotutela vinculada administrativa, no qual o processo tributário ou procedimento de fiscalização de cada tributo segue critérios especificados em leis, que regulamentam e instrumentalizam a construção da relação jurídica tributária de acordo com os elementos dos respectivos fatos jurídicos e os dados prescritores da relação obrigacional.

⁴⁷ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial. 13 ed. ver e atual. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 177.

É importante ressaltar que, todo e qualquer ato administrativo de fiscalização ou julgamento são vinculados, devendo atender a Constituição e as normas infraconstitucionais, não cabendo nessas atividades a discricionariedade administrativa, com isso, evita-se a arbitrariedade e o abuso de poder por parte do Estado.

Sendo assim, o princípio da legalidade objetiva é uma garantia institucional para a administração e os administrados, em relação ao procedimento e o processo tributário com normas prescritivas e previsíveis, evitando interpretação extensiva ou analógica, cujo fim é a segurança jurídica necessária para o cidadão na busca da estabilidade e da justiça tributária.

2.2.2. Princípio da vinculação

O princípio da vinculação caminha ao lado do princípio da legalidade no exercício da função administrativa tributária, sendo uma atividade plenamente vinculada consubstanciada no art. 3º do CTN que afirma que “Tributo é toda prestação pecuniária, em moeda ou cujo valor se possa exprimir que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” e o art. 142 do mesmo diploma legal, que trata do lançamento e auto de infração no seu Parágrafo único, prescrevendo que “A atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

Esses artigos obrigam que os atos administrativos tributários sejam vinculados sem permitir a discricionariedade, não cabendo subjetivismo pelas autoridades administrativas (fiscais) tendo suas atribuições determinadas pela lei, que dão limites a esses agentes públicos na aplicação da tributação de forma isonômica, justa e adequada na busca do interesse público conforme a lei, e, caso seja desatendido algum requisito, ficará comprometida a validade do ato podendo ser anulado pela administração ou pelo judiciário.

É oportuno fazer a distinção dos princípios da estrita legalidade e da tipicidade com o princípio da vinculação, este trata do direito tributário formal e processual, enquanto àquele trata do direito tributário material (substantivo) da regra matriz de incidência e os fundamentos da relação jurídica tributária, que juntos irão formar a segurança jurídica da relação jurídica tributária no momento dinâmico e estático, dando os contornos dos agentes da administração tributária e dos administrados.

Como visto, o princípio da vinculação se refere às regras de conduta aos agentes públicos por exercerem uma função administrativa plenamente vinculada, não cabendo nos

procedimentos e processo tributário atos discricionários, por consistir em dever de o Estado agir em conformidade com o Direito.

2.2.3. Princípio da oficialidade

O princípio da oficialidade tem como objetivo, na Administração Pública, a perseguição do interesse coletivo, partindo do entendimento que o administrador dentro da sua competência só poder praticar os atos administrativos na exata medida prevista em lei.

No âmbito da administração tributária, a autoridade fiscal tem a obrigação de promover a impulsão oficial ao procedimento e ao processo administrativo do início ao fim, até a decisão final, inclusive nos casos em que o contribuinte iniciou, baseado na Lei n. 9.784/99 no art. 2º, Parágrafo único.

Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: inciso XII- impulsão, de ofício, do processo administrativo, sem prejuízo da atuação dos interessados.

Marins, ensina:

Diferentemente do regime processual civil, o prosseguimento do procedimento ou do processo administrativo independe da promoção ou do requerimento pelo contribuinte das providências atinentes ao processo, pois no âmbito administrativo não vigora o princípio do dispositivo que atribui às partes o ônus processual concernente à continuidade do feito⁴⁸.

Nestas palavras, o Fisco, por meio das autoridades fiscais de ofício, tem a obrigação de tomar as medidas apropriadas para a investigação do lançamento e a constituição do crédito tributário e verificar os descumprimentos ou irregularidades das obrigações acessórias e principais para correta cobrança do pagamento dos tributos e das penalidades cabíveis, sob a estrita vinculação legal.

É o dever da autoridade processante dar andamento aos procedimentos e processos administrativos contenciosos, independentemente da manifestação do particular, na promoção do interesse público e na busca da verdade dos fatos tributários com vista a concretização da justiça.

⁴⁸ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial**, 13ed. ver e atual. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 179.

2.2.4. Princípio da verdade material

O Estado tem a prerrogativa de investigar e provar por meio dos procedimentos ou processos administrativos fiscais o lançamento tributário, através da autoridade fiscal que de ofício tem a capacidade de indagar, examinar livros, arquivos, documentos (fiscais ou comerciais) na construção do lançamento dos tributos com a presunção de certeza e liquidez para o pagamento do tributo devido.

O princípio da verdade material tem sua origem no princípio da legalidade no controle dos atos administrativos, pois, se deve buscar a realidade dos fatos para verificar a verdade, ou seja, o que é real.

A verdade confirmada devidamente comprovada, será aceita e válida para o Direito, é a verdade objetiva devendo ser perquirida pela Administração Tributária na concretização dos direitos e garantias individuais dos contribuintes.

Nesse sentido, Allan Fallet:

A verdade material, ou, melhor dizendo, a busca pela verdade material, deve-se ser entendida como inseparável ao poder conferido pela legislação à Administração Tributária. A importância advinda de tal princípio, em nosso entendimento, deve-se ao fato de que o procedimento fiscal, quando realizado de maneira incorreta, pode culminar em exigências descabidas e, em consequência, afrontar os direitos à propriedade e liberdade, direitos esses fundamentais do contribuinte, previstos na Constituição Federal⁴⁹.

A importância de buscar a verdade dos fatos (materiais) é que, ocasionalmente, estes se contradizem com a verdade formalizada, podendo ocorrer no procedimento ou nos processos administrativos tributários.

Quando o fiscal solicita a documentação da empresa para apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e a mesma não apresenta a escritura contábil, a administração tributária pode chegar ao imposto devido pelo arbitramento e o contribuinte se não concordar entra com a impugnação administrativamente; ou no lançamento do Imposto de Transmissão de Bens Inter Vivos que tem como fato gerador o valor pago no contrato de compra e venda de um imóvel, a autoridade pode não concordar e verifica o valor de mercado e lança o imposto, quando ocorre a impugnação do lançamento pelo contribuinte, este pode trazer aos autos do processo a avaliação imobiliária por um perito; dentro desse cenário, o que deve prevalecer é a verdade material dos fatos tributários.

⁴⁹ FALLET, Allan George de Abreu. **A natureza jurídica do processo administrativo fiscal**. 1 ed. São Paulo: Noeses, 2019, p. 61.

Logo, os meios probatórios aduzidos ao procedimento ou processos precisam ser, de forma clara e fundamentada para o lançamento do tributo, pois a obrigação do ônus da prova é da autoridade fiscal ou do contribuinte.

Nesse contexto James Marins, preleciona:

As faculdades fiscalizatórias da Administração tributária devem ser utilizadas para o desvelamento da verdade material e seu resultado deve ser reproduzido fielmente no bojo do procedimento ou do processo administrativo. O dever de investigação da Administração e o dever de colaboração por parte do particular têm por finalidade propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos⁵⁰.

A aplicação do princípio da verdade material está no exercício de buscar a verdade dos fatos por meio do exame pormenorizado e apuração das provas encaminhadas aos autos dos processos e procedimentos administrativos tributários na consecução do lançamento do tributo devido pelo Fisco com a colaboração do particular.

No âmbito do processo e procedimento administrativo que predomina o princípio da verdade material este se contrapõe ao princípio da verdade formal, base do processo civil, no qual a convicção do juiz é baseada nas provas que são submetidas a um sistema rígido de preclusão e a tutela jurisdicional que só é prestada mediante provocação das partes ou interessados.

Logo, a verdade material no processo administrativo tributário é o formalismo moderado, partindo do ponto, em que a autoridade administrativa de ofício pode determinar a produção de provas e diligências que julgarem necessárias para a apuração dos fatos impositivos no direito tributário, cujo objetivo é buscar a verdade material em várias fases processuais antes da decisão administrativa.

Demetrius Macei descreve: “O princípio da verdade material é o oposto da verdade formal, regente do direito processual civil, onde, no primeiro, o julgador pode (e deve) considerar fatos ocorridos que não tenham sido necessariamente comunicados pelas partes nos autos”⁵¹.

A grande distinção do princípio da verdade material entre a jurisdição administrativa e a judicial está no processamento das informações dentro do sistema jurídico, no âmbito da administração, o formalismo ocorre a mitigação dos atos e prazos para investigações dos fatos materiais, enquanto no judicial, os atos e prazos são rigorosos. O importante é que a decisão

⁵⁰ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial**, 13 ed. ver e atual. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 179.

⁵¹ MACEI, Demetrius Nichele. **A verdade material no direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 21.

administrativa seja uma resposta adequada e fundamentalmente inserida num processo de duplo grau de jurisdição permeada pela segurança jurídica.

A Administração Tributária, respeitando os direitos individuais de acordo com a lei, busca a verdade material na cobrança dos tributos com o fim do interesse público, ou seja, é dever do Fisco investigar o fato que efetivamente ocorreu, não estando sujeita as formalidades rígidas, isso não quer dizer ausência da sistematização do processo administrativo tributário no sentido amplo, mas da investigação efetiva da verdade dos fatos praticados pelos contribuintes e pelo Fisco, para que não haja a violação aos direitos da cidadania.

O princípio da verdade material no âmbito da Administração Tributária deve observar os fatos efetivamente praticados, as provas e os argumentos inseridos pelas partes, preponderando a verdade nas decisões dos julgadores administrativos proporcionando segurança jurídica e efetividade do direito.

2.2.5. Princípio da gratuidade

O princípio da gratuidade traz para o processo administrativo tributário o direito de defesa no âmbito da tutela administrativa para o contribuinte garantindo o acesso à justiça através de meios jurídicos de reconhecer direitos e contestá-los quando ofendidos de forma gratuita. Para Cleucio Nunes, o objeto desse processo é a receita pública: “O processo administrativo tributário contencioso não é propriamente no interesse do sujeito passivo, mas sim alcançar o interesse público, que neste caso consiste no recebimento da receita fiscal”⁵².

Não há lógica da cobrança de taxas quando se trata de pedidos de isenções, imunidades de tributos ou quando o sujeito passivo impugna o lançamento tributário, porque o interesse processual é o recolhimento da receita pública, a arrecadação, vendo a sociedade como um todo e não o contribuinte individual, pois no processo administrativo tributário a titularidade é do interesse público do Fisco em cobrar tributos.

No processo administrativo federal geral, ocorre a disposição legal pela proibição de cobrança de despesas processuais, ressalvadas as previstas em lei, art. 2º, XI da Lei n. 9.784/99- *in verbis*: proibição de despesas processuais, ressalvadas as previstas em lei- LGPAF (Lei Geral do Processo Administrativo Federal). Só pode ser cobrada quando for solicitado prova pericial pelo sujeito passivo, então este será responsável por essa despesa extraordinária, sendo assim, no processo administrativo tributário não há cobrança de taxas processuais no contexto geral,

⁵² NUNES, Cleucio Santos. **Curso completo de direito processual tributário**. 2 ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 159.

ou seja, a gratuidade no processo administrativo tributário é um meio efetivo de acesso à justiça com foco no estado de direito democrático.

2.2.6. Princípio do devido processo legal

O processo é um instrumento da justiça que, lastreado pelo princípio do devido processo legal, assegura o direito fundamental que garante ao acusado se defender em igualdade de condições com o acusador, estando expresso no art. 5º, LIV da CF: “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”.

O devido processo legal caracteriza-se pelo caminho a ser percorrido pelas partes litigantes com as garantias fundamentais da ampla defesa e o contraditório na concretização da justiça pelo Poder Público, na ocasião em que o cidadão for privado de seus bens ou de sua liberdade, este instrumento sistematizado por um procedimento justo dará oportunidade as partes para se pronunciarem, igualmente, para se manifestarão sobre as alegações do adversário, como em favor de sua defesa.

Na dogmática processual, o princípio do devido processo legal tem dois sentidos: no material (*substantive due process*) que no direito tributário trata-se das garantias do direito material como a isonomia, irretroatividade, não confisco; e, no sentido estrito do processo (*procedural due process*), que trata da garantia normativa processuais judiciais ou administrativas no que tange ao procedimento apropriado e adequado ao desenvolvimento processual.

No processo administrativo tributário brasileiro, nos entes federados, o processo fiscal está limitando e garantindo às determinações constitucionais nos art. 5º, LIII, LIV e LV: direito a autoridade julgadora competente; garantia ao direito de impugnação administrativa à pretensão fiscal; direito ao contraditório e ampla defesa; do duplo grau de jurisdição, direito ao recurso hierárquico, direito a produção de provas.

James Marins, nesse sentido, descreve:

Estas garantias processuais administrativas individuais constituem-se no núcleo constitucional do processo administrativo e devem ser disciplinados no patamar ordinário- lei nacional do âmbito da competência privativa da União- em obediência a determinados contornos mínimos que não devem ser olvidados pela legislação⁵³.

⁵³ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial. 13 ed. ver e atual. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 190.

Nestes termos, está se assegurando o devido processo legal administrativo com segurança jurídica, sendo um instrumento jurídico racional com a finalidade da efetivação da justiça. Cleucio Nunes afirma que:

O “princípio do devido processo Legal” enuncia um direito fundamental que estabelece requisito constitucional que ninguém será privado dos seus bens ou liberdades sem que se instaure um procedimento ou processo previamente definidos em lei e mediante a definição da autoridade competente para processar e julgar a demanda”⁵⁴.

A validade do processo administrativo tributário está nas garantias principiológicas constitucionais individuais dos cidadãos-contribuintes. O devido processo legal é um instrumento a ser seguido para a delimitação da segurança jurídica, obedecidos pela administração tributária e os administrados, porque quando desobedecidos, serão invalidados todos os atos processuais por ilegalidade.

2.2.7. Princípio do contraditório

A garantia constitucional do contraditório assegura ao cidadão, perante a autoridade julgadora, refutar a pretensão do demandante. Para que haja a existência de um processo, seja judicial ou administrativo, se faz necessária a comunicação entre as partes a fim de que não ocorra à revelia, sem conhecimento da parte interessada.

O Estado, por meio dos órgãos da administração tributária efetiva o lançamento dos tributos pelo lançamento e notifica o contribuinte formalizando a obrigação tributária que traduz numa invasão patrimonial do contribuinte. A partir desse procedimento fiscal pode ocorrer a impugnação formal do contribuinte à pretensão Estatal fiscalizatória, ficando delimitada a instalação do processo administrativo contencioso, diante do litígio entre o contribuinte e o fisco deduzido administrativamente.

A impugnação administrativa do contribuinte à pretensão fazendária está prevista no art. 5º, LV da CF/88 que garante ao cidadão ampla defesa e o contraditório, sendo um desdobramento o devido processo legal (material e processual) no tratamento dos processos contenciosos para solucionar os conflitos entre as partes, através da produção de provas em atenção às alegações dos fatos aduzidos no processo.

⁵⁴ NUNES, Cleucio Santos. **Curso completo de direito processual tributário**. 2 ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 115.

Essa pretensão processual está inserida na constituição no art. 5º, LIV, que garante ao contribuinte o direito à propriedade, sendo uma garantia fundamental para que o cidadão possa se defender de atos expropriatórios do seu patrimônio através dos meios processuais cabíveis.

Nesse sentido, Cleucio Nunes, diz que: “O contraditório, entretanto, é uma garantia constitucional do processo contencioso, porque protege o direito de uma parte responder às alegações da outra, de sorte que se tenha um processo justo, equilibrado e isonômico”⁵⁵.

2.2.8. Princípio da ampla defesa

A ampla defesa é uma garantia constitucional que se coaduna com o devido processo legal que, no âmbito do processo administrativo tributário, correspondendo ao direito do sujeito passivo da relação jurídica tributária no campo das obrigações em resistir a pretensão de caráter formal e material e a produção de prova ampla (das partes) para a comprovação das alegações necessárias a sua defesa e com recursos disponibilizados aos litigantes, significando dizer direito à prova, direito de alegar e direito ao recurso.

Hugo de Brito M. Segundo, preleciona: “Por ampla defesa entende-se que às partes em litígio devem ser assegurados todos os meios necessários à articulação de suas pretensões, à comprovação dos fatos sobre os quais se fundam e à reforma de decisões eventualmente equivocadas”⁵⁶.

Na impugnação administrativa tributária, o direito de alegar a defesa pertence ao sujeito passivo da obrigação tributária perante a ação do Fisco, ao mesmo tempo que, o direito ao recurso para revisão da decisão por um órgão colegiado pertencem a ambas as partes (litigantes) e o direito de prova, que pode ocorrer a prova emprestada pela Fazenda Estadual quando os fiscos municipais ou federal faz a apuração podendo ser trazida ao processo para o contribuinte dando legitimidade aos atos administrativos e trazendo ao processo a apuração da verdade material e fomentando a segurança jurídica.

Sendo oportuno ressaltar que a ciência aos contribuintes dos resultados e as exigências das diligências, sob pena de nulidade das decisões que preterirem o direito de defesa de acordo com o art. 59, II do Decreto nº 70.235/72, que no entendimento de José Eduardo S. de Melo é primordial:” A ciência ao contribuinte do resultado da diligência é exigência jurídico-

⁵⁵ NUNES, Cleucio Santos. **Curso completo de direito processual tributário**. 2 ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 70.

⁵⁶ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo tributário**. Hugo de Brito Machado Segundo. 13 ed., Barueri-São Paulo: Atlas, 2021, p. 37.

procedimental, dela não podendo se desvincular, sob pena de anulação da decisão administrativa por cerceamento do direito de defesa⁵⁷.

Todos esses instrumentos são utilizados para a solução do conflito com a participação dos interessados, para que o julgador fundamente com clareza a sua decisão, dando legitimidade e legalidade ao processo contencioso no âmbito administrativo com um direito seguro na efetividade da justiça, entendendo que a ampla defesa no processo administrativo tributário pode ser efetivada por advogados, pelas próprias partes ou seus procuradores sendo um meio permanente de acesso à justiça.

Os princípios elencados acima dão base a concretização constitucional ao processo administrativo tributário. Enfim, a processualidade tributária tem sua origem na Constituição Federal.

2.3. Competência legislativa do processo administrativo tributário

Neste item, tem-se por objetivo a interpretação sobre a competência legislativa no processo tributário administrativo na Constituição Federal de 1998, os limites constitucionais tributários do sistema tributário, no que tange ao processo e o procedimento administrativo e as distinções destes, tendo em vista a segurança jurídica do Estado Federal sem perder a sua soberania conciliando com os direitos e as garantias determinados na Constituição para os entes federados.

A federação se caracteriza pela distribuição de poder entre os entes federados com autonomia para gerir seus negócios dentro de sua circunscrição, de acordo com o princípio da simetria, que obriga os entes a seguir um padrão da justa proporção; mas sem soberania, pois soberano só o Estado Federal. Na busca pelo equilíbrio foi estabelecida na Constituição a autonomia das entidades federativas através da repartição de competências para se organizarem administrativamente e desenvolverem a atividade normativa.

Nesta perspectiva, José Baracho, aduz que:

A formulação da teoria jurídica do Estado federal demanda definir a situação determinada pelos poderes constituídos que surgem através da União Federal e dos Estados-membros: Pois bem, da soberania que dá personalidade jurídica de direito público à União e da autonomia que caracteriza os Estados-membros como entidades federativas competentes, as competências conhecidas são aquelas efetivamente marcadas, traçadas e apontadas na Constituição⁵⁸.

⁵⁷ MELO, José Eduardo Soares de. Processo Tributário Administrativo e Judicial (atualizado pelo Código de Processo Civil de 2015), 4ª ed., São Paulo: Quartier Latin, p.102, 2015.

⁵⁸ BARACHO, José Alfredo de Oliveira. Teoria geral do federalismo. Belo Horizonte, FUMARG/UCMG 1982, p. 21.

Atualmente, o direito tributário, de acordo com o artigo 24, I, §§ 1º a 4º da CF, delimita a competência como concorrente repartida verticalmente entre os entes da federação como normas sobre procedimento em matéria processual, mas determina que deve existir lei complementar da União para regular sobre normas gerais em matéria tributária.

Também inseriu a competência municipal no art. 30, I da Constituição autorizando-os a legislar sobre matéria local, como também pode suplementar a norma federal ou estadual, dessa forma, o contencioso administrativo foi legalizado de forma profusa com diversos procedimentos para efetivação dos processos tributários administrativos nos entes federativos. Dentro dessa complexidade legislativa processual gerou uma insegurança jurídica para entregar o direito ao contribuinte pela contestação da cobrança de tributos.

O processo tributário administrativo está inserido no sistema do direito tributário, tendo as normas gerais reguladas no Código Tributário Nacional, no qual cada ente tributante, de acordo com a capacidade da autoadministração dos tributos (instituição e cobrança), institui os procedimentos processuais, através de norma infraconstitucional, o processo administrativo tributário, contribuindo para essa complexidade das normas relacionais, organizacionais e processuais pela administração pública nos diversos entes federativos.

A viabilidade do Código Nacional de Processo Administrativo Tributário estaria na competência da União em legislar sobre normas gerais em direito tributário por meio de Lei Complementar Nacional consubstanciada na Constituição Federal de 1988 no art. 146, em que institui na lei complementar: III- estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre, combinado com o art. 24, I, XI que estabelece normas gerais sobre procedimentos em matéria processual. Esta fundamentação estaria estabelecendo a legalidade do instrumento processual tributário para todos os entes federados gerando segurança pelo processo, assegurando o devido processo legal com as garantias do contraditório e a ampla defesa e os recursos de forma uniformizada por uma norma nacional.

Art. 24, I §§ 1º ao 4º, in verbis: § 1º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer sobre normas gerais; § 2º A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados. § 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa, para atender a suas peculiaridades; § 4º A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.

2.3.1 A federação brasileira

O Estado brasileiro tem sua organização política-administrativa na Constituição Federal de 1988, na qual estabelece a divisão dos três poderes: legislativo; executivo e o judiciário, todos submetidos às diretrizes e as competências constitucionais.

Por ser uma federação formada por pessoas políticas de Direito Público, estes devem conviver harmoniosamente e em equilíbrio respeitando o pacto federativo caracterizado pela unidade, composta pelas partes que compõem os Estados, Distrito Federal e Municípios estabelecendo a organização política-administrativa do Estado brasileiro.

A federação se caracteriza pela distribuição de poder entre os entes federados com autonomia para gerir seus negócios dentro de sua circunscrição, mas sem soberania, pois soberano só o Estado Federal.

O federalismo foi originado pelos constituintes americanos da Filadélfia através da Carta Americana de 1787, no qual os Estados independentes abriram mãos da sua soberania para formar o Estado Federal. A federação brasileira foi formada de dentro para fora por meio da segregação do Império para unidades federadas autônomas, instituída pelo Decreto n.º 01 de 15 de novembro de 1889, sendo a forma de governo republicana. Logo após Ruy Barbosa incluir no texto de 1891 até os dias atuais⁵⁹.

No Brasil, o pacto federativo é indissolúvel de acordo com o art. 1º da Constituição Federal que não pode ser revogado por força do art. 60, §4º, I; sendo assim, a repartição de poder é regional e autônoma.

O contexto do federalismo brasileiro tem o princípio da simetria federativa para que os entes federativos sigam o mesmo padrão obrigatório inserido na constituição federal, no sentido da justa proporção. No entanto, no Brasil ocorre também assimetria no federalismo devido ao fato da existência das diferenças regionais e sociais e, por esses motivos, encontram-se na Constituição Federal artigos, como por exemplo o art. 151, ins. I, que visam mitigar essas deformidades que existe no federalismo, quando admite incentivos fiscais na promoção do equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país.

A complexidade do pacto federativo brasileiro resulta das diferenças sociais, econômicas, políticas e tributárias, as quais levam as injustiças e desequilíbrios fragilizando o Estado Democrático de Direito, como também torna complexa a normatização dos entes federativos, no que tange a administração pública.

⁵⁹ BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de Direito Constitucional**. 5. ed. rev. e atual. De acordo com a Emenda Constitucional n. 64/2010. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 894.

Bulos, Uadi Lammêgo ensina que: A assimetria é um caractere imanente a toda e qualquer federação, porque no atual estágio evolutivo da humanidade o esquema de configurações institucionais do processo governamental encontra-se pejado de desequilíbrios diversos⁶⁰.

Diante da estrutura organizacional brasileira em Estado federado, com a divisão de poder aos entes políticos determina a existência de diferenças na maneira como conduzir as funções administrativas e políticas; por tais motivos a Constituição Federal veio, por meio da distribuição de competências federativas, parcelar o poder da soberania nacional na construção do Estado de Direito Democrático garantindo a descentralização do poder político e financeiro de acordo com o princípio da simetria federativa, tornando o Estado mais equilibrado e justo para o povo brasileiro, ou seja, o federalismo brasileiro está em transformação no caminho da autonomia e correção das desigualdades e peculiaridades locais e regionais, principalmente por que o Brasil é um país com extensão continental.

Na visão de José Baracho:

Muitas das estruturações do federalismo destacam, como princípio federal, o método da divisão dos poderes em geral e regional; muitas dessas fórmulas encontram-se em um constitucionalismo nominalista, que facilita o modelo simétrico. Este ideal simétrico do sistema federal nem sempre corresponde a todas as estruturas criadas pelo federalismo. Os modelos assimétricos têm maior preocupação com as diferenças que podem conduzir a formas diferenciadas de federalismo⁶¹.

O Brasil optou pelo federalismo simétrico, nesse sentido foi descentralizada a competência legislativa material para as unidades federadas limitando as competências e as garantias constitucionais para os entes federados em matéria tributária com fim da segurança jurídica, logo o poder de tributar e regulamentar, o poder de fiscalizar e a jurisdição administrativa passam pela legitimidade da competência, evitando assim a sua invasão; podendo fazer convênios para mutuamente terem assistência para fiscalizar e trocar informações fiscais por meio de lei ou convênio segundo o art. 199 do CTN.

A distribuição de competências são: exclusiva, privativa, comum, concorrente, suplementar, residual entre outras, determinadas de acordo com as matérias especificada para cada ente federativo, delimitadas na constituição com atribuições legislativas, tributárias e

⁶⁰ BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de Direito Constitucional**. 5. ed. ver e atual. De acordo com a Emenda Constitucional n. 64/2010. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 895.

⁶¹ BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **Teoria geral do federalismo**. Belo Horizonte, FUMARG/UCMG 1982, p. 21.

administrativas de forma a manter o pacto federativo em consonância com o princípio da predominância dos interesses objetivados e a natureza de cada ente político nacional, regional, local e a técnica dos poderes remanescentes dos Estados e as atribuídas ao Distrito Federal e aos Municípios, com a finalidade de regular e estruturar a organização do Estado Federado Brasileiro.

Nesse sentido, Sacha Calmon Navarro Coêlho preleciona: “o federalismo brasileiro, como talhado na Constituição de 1988, é normativamente centralizado, financeiramente repartido e administrativamente descentralizado”⁶².

Não há dúvida que a descentralização de poder da soberania nacional, com seus entes federativos, constitui a descentralização política e administrativa do Brasil, sobretudo, a viga mestra da federação nacional, todavia nada impede que a lei complementar sobre normas gerais em direito tributário possa unificar uma norma nacional do processo administrativo tributário visando a harmonia processual, visto que, as matérias reservadas na lei complementar têm previsão constitucional.

2.3.2 Competência legislativa tributária

O Sistema Constitucional Tributário é necessário entender de forma racional, estudando suas peculiaridades, pois este apresenta princípios e institutos jurídicos específicos, atribuições de competências, limitações constitucionais que não se encontram em outros ramos jurídicos, utilizando os conhecimentos da dogmática jurídica compreendendo a norma para definição e o alcance desses fenômenos no sistema tributário, dentro da federação brasileira, respeitando as autonomias dos respectivos entes federados.

Paulo de Barros Carvalho, ensina: “A Competência legislativa é a aptidão de as pessoas políticas para expedir regras jurídicas, inovando o ordenamento positivo. Opera-se pela observância de uma série de atos, cujo conjunto caracteriza o procedimento legislativo”⁶³.

No que tange a competência legislativa tributária, compreendida a competência legislativa plena que está inserida no bojo da Constituição Federal, aos entes políticos do Estado compete: União, Estados Membros, Distrito Federal e os Municípios a aptidão de expedir regras jurídicas na instituição dos tributos através de lei, conforme o princípio da legalidade art. 5º, II, CF e o art. 6º do Código Tributário Nacional, isso quer dizer que os entes políticos legislarão

⁶² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **O controle de constitucionalidade das leis e o poder de tributar na CF/1988**. 4. ed. ver. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 262.

⁶³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25 Ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 2175.

respeitando as limitações constitucionais. Caracteriza-se pela privacidade, indelegabilidade, irrenunciabilidade, exercício facultativo, inducibilidade e a inalterabilidade.

Fica claro que é indelegável a competência tributária de criar tributos (art. 7º, caput, CTN); no entanto, admite-se a delegação a pessoa jurídica de direito público as atribuições de arrecadar, fiscalizar tributos, executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária; cabendo ao setor privado a delegação de arrecadar tributos, no caso o recebimento em caixa (art. 7º §3º, CTN).

Observa-se que a Constituição Federal delimita a matéria fática, na qual o legislador poderá instituir seus tributos dentro de suas competências por cada pessoa jurídica de direito público, o exercício dessa competência tributária é indelegável, segundo Hugo de Brito Machado, diz que: “Admitir a delegação de competência para instituir tributos é admitir que seja a Constituição alterada por norma infraconstitucional”⁶⁴.

A produção de normas que contempla a matéria tributária definindo a regra-matriz de incidência do tributo conhecida por competência tributária, não se confunde com a capacidade tributária ativa; na primeira desenha o perfil jurídico do tributo e sua funcionalidade; enquanto, na segunda caracteriza-se a relação jurídica, no que tange ao sujeito ativo e com as funções de cobrar, arrecadar e cobrar tributos.

Ao falar sobre a distribuição de competência na constituição, verifica-se a ênfase dada ao princípio da preponderância do interesse, ou seja, os assuntos pertinentes a União, Estados Membros, Distrito Federal e Municípios, nesses termos é difícil delimitar o conteúdo por ser uma federação, devido à dificuldade em separar o que é interesse geral ou nacional em relação ao interesse regional e o local, então, para facilitar a dogmática jurídica classifica a alocação de poderes legislativos no federalismo em: competência exclusiva (privativa); competência comum; competência concorrente; competência residual.

A técnica utilizada na Constituição nacional foi a enumeração dos poderes da União (art. 21e 22), os poderes remanescentes ficaram para os Estados (art. 25, §1º) e poderes definidos nos municípios (art. 30), a competência comum aos entes federativos e a competência concorrente entre União e Estados que estabelecem políticas gerais, diretrizes e as normas gerais cabendo a União (art. 22, I e 24§§1º e 4º), enquanto nos Estados e aos Municípios a competência suplementar (art.24,§§2º e 3º, art. 30, II).

Diante dos problemas gerados pelas diferenças regionais e sociais, o Estado contemporâneo adotou outras técnicas de repartição de competência deixando o dualismo

⁶⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 35. Ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2014, p. 277.

federativo exclusivo e foi inserido os municípios, adotando formas mais complexas compatibilizadas com a autonomia federativa por meio da delegação, como também estabeleceu a competência concorrente, a suplementar e a superveniência da lei federal, estas formas foram adotadas no Brasil pela Constituição Federal, confirmando essa repartição André Ramos Tavares, *in verbis*:

Fala-se, como demonstrado anteriormente, não se pode falar em estrutura binária ou dual, mas antes trinitária ou tríplice:” (...) no Brasil, já não se pode falar em estrutura binária, com a União e os Estados federados convivendo sobre o mesmo território geográfico”, uma vez que, agora, existem “três esferas de governo diversas, compartilhando o mesmo território e povo: a federal, a estadual e a municipal”⁶⁵.

Enfim, foi descrita as técnicas e distribuição das competências às entidades políticas do federalismo brasileiro, no contexto geral, com a inclusão dos municípios que irão formar a ordem jurídica brasileira no sistema tributário nacional, cabendo a cada ente tributante decidir o momento e a oportunidade para exercer o exercício da competência tributária, com respeito ao federalismo tributário e a descentralização das competências com segurança jurídica sem invasão de competências em consideração a autonomia dos entes federados.

Diante desse contexto, foi realizada um estudo sobre a competência legislativa no processo tributário administrativo, no sentido de verificar o alcance e os seus limites.

2.3.3 Competência legislativa no processo tributário administrativo

A garantia da segurança jurídica no processo tributário administrativo parte do pressuposto de que, em matéria tributária existem as garantias constitucionais de ser um sistema constitucional, no campo material não poderia ser diferente no campo do direito tributário formal e processual, pois o procedimento e o processo administrativo tributário têm a mesma origem teleológica do sistema jurídico tributário. A legalidade do processo administrativo ou judicial tributário está capitulado no art. 5º, II da CF/88.

A constituição deu garantias aos contribuintes em relação a incidência, cobrança de tributos dentre outras com precaução e obrigatoriedade sendo refletida nas normas que as interpretam. A segurança jurídica deve estar presente a partir do lançamento do tributo até a impugnação do contribuinte, verificando que o direito processual administrativo tributário tem suas particularidades como o informalismo processual, a verdade material dos fatos, a jurisdição

⁶⁵ TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**. 16. Ed. São Paulo: Saraiva, 2028. p. 883.

administrativa lastreada pelo contraditório e a ampla defesa, a vinculação dos agentes públicos, o que faz a processualidade administrativa tributária diferente do processo civil.

No que tange a competência legislativa do direito processual, o art. 22, I da Constituição Federal determina que é privativa da União normas gerais em direito processual, ou seja, a competência para legislar sobre direito processual é privativa da União.

Todavia, deixou a competência concorrente da União sobre normas gerais de procedimento em matéria processual inserida no art. 24, I e o inc. XI § 1º sendo o fundamento constitucional para a uniformização para a construção do Código Nacional de Processo Administrativo Tributário, pois, trata-se do direito formal e instrumental do direito tributário para delimitar os direitos e os deveres entre os contribuintes e a administração pública tributária, este podendo ser viabilizado por lei complementar nacional consubstanciada com o art. 146, III que dispõe sobre normas gerais em matéria de legislação tributária para harmonizar e estabilizar o contencioso fiscal brasileiro.

É importante vislumbrar que a competência concorrente sua delimitação associada ao campo das normas gerais na inserção do processo administrativo tributário, pois está pertence à União, visto que a lei nacional suspende a eficácia das leis estaduais naquilo que lhe for contrário quando trata dos procedimentos em matéria processual (§4º da art.24 da CF/88).

A produção de uma lei nacional sobre as normas gerais do processo reflete na proteção constitucional que uniformizará e disciplinará o direito formal e instrumental do processo administrativo tributário podendo ser viabilizada por lei complementar por apresentar um tríplice função tendo campo próprio no que tange as normas gerais de direito tributário.

A complexidade é enorme, mas a dogmática jurídica pode, através dos seus institutos, chegar a uma solução jurídica adequada para homogeneizar as matérias que estabilizem o pacto federativo.

Desta feita, o entendimento é no sentido que a União ente federativo que legisla sobre normas gerais em procedimento processual e legislação tributária pode, no âmbito do direito formal instrumental, estabelecer uma lei complementar nacional, no caso a União, garantindo o devido processo legal ao processo administrativo tributário, consubstanciado no art. 146, III e o art. 24, XI § 1º da CF/88, no sentido da segurança jurídica no processo tributário em relação a solução dos conflitos de interesses, defendido por James Marins:

No âmbito do processo enquanto esfera de competências privativas da União estarão inseridas as normas de disciplina de garantia inerentes ao devido processo legal, especialmente em sua cláusula procedural due process, como, por exemplo, no terreno processual administrativo, os meios para exercício da ampla defesa, como o

contraditório, produção de provas, recebimento de impugnações e recursos, duplo grau de cognição da lide, modalidades e níveis de revisão hierárquica etc.⁶⁶

Ao falar de processo administrativo, em relação ao processo administrativo tributário, há de denotar a especificidade da matéria, pois o direito tributário por meio da arrecadação e fiscalização suprem as necessidades do Estado Social sendo importante que a administração e os administrados tenham uma forma de proceder, adequadamente, em face da incidência de uma regra jurídica uniforme para uma prestação processual mais justa, rápida, satisfatória e pragmática sem perder de vista a autonomia dos entes federativos. Sabe-se que a União tem competência legislativa privativa para normatizar as normas gerais dos procedimentos em matéria processual.

A competência concorrente ocorre quando mais de um ente federativo pode legislar sobre determinada matéria. No caso do art. 24, I, (Direito tributário) da Constituição Federal de 1988 é não cumulativa caracterizada pela repartição vertical, na qual ocorre uma reserva no campo material para um ente federativo, entretanto, cabe a União dispor sobre normas gerais; que pode ser exercida pelos outros membros federativos de forma suplementar nos Estados (art. 24, §§1º e 2º), de acordo com as necessidades específicas, sem ir além do necessário as suas peculiaridades, que terão a competência legislativa plena quando “não tiver lei editada sobre normas gerais”.

Observa-se que o § 4º do art. 24 da CF/88 afirma que a superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia de lei estadual, no que lhe for contrário. Isto quer dizer que, existindo um vazio na legislação nacional sobre as normas gerais do processo administrativo tributário, sendo exequível por lei complementar nacional vinculando todos os entes federados a um instrumento normativo nacional no âmbito do contencioso fiscal, já que este faz parte da administração tributária na solução dos conflitos tributários, sendo uma função atípica da administração “a jurisdicional”.

Não se deve confundir a competência tributária de criar tributos com a competência para legislar sobre Direito Tributário. Atualmente, no Brasil, o Contencioso Administrativo Tributário é através de lei de cada ente federativo concorrentemente; digam-se de passagem, o ente que está mais estabilizado a nível de Processo Administrativo Tributário é a União Federal, os Estados e alguns Municípios sim, outros não. Diante dessas observações é imprescindível

⁶⁶ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial, 13 ed. ver e atual. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 111.

que se pense em uma lei que venha estabelecer o processo administrativo tributário (contencioso administrativo) diante da diversidade legislativa sobre o mesmo tema.

O art. 146, III da CF expressamente disciplina a lei complementar à Constituição caracterizado por um quórum qualificado para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. Aqui a União apresenta-se como legislador nacional que é diferente da competência ordinária federal. Com esse pensamento, Heleno Torres apud Lourival Vilanova, diz que:

Percebe-se que a Constituição atribuiu funções distintas a um mesmo órgão legislativo, sob a forma de competências típicas: para exercer o poder de reforma, com poderes para alterar a fisionomia constitucional, com poderes para modificar inclusive suas competências ou dos demais entes, preservadas as chamadas cláusulas pétreas do art. 60, IV, da CF; e como legislador ordinário, bipartindo-se em legislador federal e legislador nacional, segundo a competência constitucional.⁶⁷

A lei complementar é o elemento estruturante do ordenamento tributário incluindo o direito tributário material e formal, como também interagem com a legislação interna quando cria uma lei complementar nacional regulando as normas gerais em matéria de legislação tributária, segundo os arts. 24, I § 1º e 146, III da CF/88 que prepondera sobre as legislações dos demais entes federados vinculando estes à lei nacional.

As normas gerais, via lei complementar, são essenciais para segurança jurídica no sentido de vincular todos os entes federativos e os administrados disciplinando e uniformizando os institutos jurídicos da tributação. Nesse pensamento, José Souto Maior Borges, menciona: “Porque lei complementar, de regra, afeta relações que não se circunscreve ao âmbito da União, mas se alongam no campo estadual e municipal, tem o seu processo de elaboração cercado, pelo legislador constituinte, de maiores cautelas⁶⁸. O autor defende a lei complementar com foco no interesse nacional vinculando os entes, que é diferente da lei ordinária.

O Sistema Tributário Nacional é complicado necessitando da interpretação dogmática jurídica que discute as ideias qualificadoras que abrangem o fim, o alcance e os subsistemas normativos na direção de uma norma nacional do processo tributário com previsibilidade e estabilidade jurídica através de lei complementar, com previsão constitucional, pois se tratar de normas gerais positivada.

Corroborando com essa tese, Heleno Torres, diz que:

⁶⁷ TORRES, Heleno Tavares apud Lourival Vilanova. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: Metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário**, 3 ed., atual. 2019, p. 516.

⁶⁸ Borges, José Souto Maior. **Lei complementar tributária**. São Paulo: ED. Revistas dos Tribunais, EDUC, 1975. p. 46.

As normas gerais aplicam-se o primado da reserva da lei complementar, e impõem-se às demais leis, mesmo que complementares, quando tenha por objeto o exercício de competência tributária. Por conseguinte, prevalecerão, sempre, sobre a legislação federal, estadual distrital ou municipal, na medida que estas legislações devam observá-las (as leis complementares que veiculam normas gerais) como fundamento de validade material⁶⁹.

Paulo de Barros Carvalho, preleciona:

Um sistema de normas, algumas de comportamento, outras de estrutura, concebida pelo homem para motivar e alterar a conduta no seio da sociedade. É composto por subsistemas que se entrecruzam em múltiplas direções, mas se afunilam na busca de seu fundamento último de validade semântica que é a Constituição do Brasil. E esta, por sua vez constitui também um subsistema, o mais importante que paira, sobranceiro, sobre todos os demais, em virtude de sua privilegiada posição hierárquica, ocupando o tópico superior do ordenamento e hospedado as diretrizes substâncias que regem a totalidade do sistema jurídico nacional⁷⁰.

A organização do Sistema tributário nacional está constitucionalizada, no qual determina a relação jurídica tributária, quem tem competência para arrecadar e quem deve pagar, limita o poder da administração pública na tributação, princípios e imunidades, repartição de receitas, etc. e é acompanhada pelo Código Tributário Nacional que normatiza, disciplina e organiza a aplicação básica e os conceitos nucleares da tributação unificando as normas gerais para toda relação jurídica imposta pelo Estado dos deveres tributários aos aplicadores e aos destinatários da relação tributária, porém, ocorre a ausência normativa do direito tributário processual organizando a estrutura e sua composição, a uniformização dos prazos, ritos, procedimentos e os recursos.

Joaquim Freitas da Rocha e Hugo Flores da Silva *apud* João Batista de França, defendem dois sentidos para a locução “relação jurídica”:

(i)Um sentido jurídico-formal e (ii) um sentido dogmático jurídico”, o primeiro consiste no “vínculo que se estabelece entre duas pessoas, entidades, ou realidades, ao qual o mundo do Direito reconhece relevantes”, já no segundo é entendido “como uma técnica dogmática ou esquema explicativo, utilizado para sistematizar e arrumar as matérias jurídicas”. Nesse último caso, “a técnica da relação jurídica é utilizada como instrumento expositivo e de arrumação do edifício jurídico, procurando que as diferentes normas- que constituem, como disse, o cerne da juridicidade- se reduzam à unidade e sejam captadas e estudadas de maneira inteligível e racionalmente adequada⁷¹.

O autor acima descreve sobre o instrumento de arrumação do edifício jurídico, que fazendo uma comparação com o contencioso fiscal fica demonstrada a desarrumação e

⁶⁹ TORRES, Heleno Tavares. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**: Metodica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário, 3 ed., atual. 2019, p. 518.

⁷⁰ CARVALHO, Paulo de Barroa. **Curso de Direito Tributário**. 26. Ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 155.

⁷¹ Rocha, Joaquim Freitas da; Silva, Hugo Flôres da *apud* João Batista de França. **Teoria geral da relação jurídica tributária**. Coimbra: Edições Almedina S.A, 2017. p. 19.

desorganização nesse tema, chegando a conclusão, pela edição de uma lei nacional, que deveria ajustar esse processo de forma inteligente e apropriada com técnica e critério de validade, instrumentalizando o processo tributário, no sentido amplo, com as garantias da segurança jurídica constitucional com a previsibilidade e confiança na efetividade da justiça fiscal.

A construção jurídica dentro do sistema tributário nacional para a formação do processo tributário administrativo inicia-se com a impugnação do lançamento tributário ou auto de infração pelo contribuinte, entre outros como reconhecimento de imunidades ou isenções, que terão continuidade com os procedimentos administrativos, de acordo com o devido processo legal junto ao contraditório e a ampla defesa materializando-se o processo administrativo tributário na seara da Administração Pública que preconiza a equidade e a isonomia dos contribuintes para reconhecer e entregar os direitos, diante dos fatos jurídicos concretos, em face do poder impositivo do Estado.

Atualmente, os entes federativos legislam sobre o procedimento processual do contencioso administrativo tributário, no qual cada ente determinam seus procedimentos que irão formalizar o processo tributário administrativo seguindo ao lado dos preceitos já estabelecido no Código Tributário Nacional, isso originou uma dispersão e profusão legislativa em relação a quantidade de entes federativos, o que demonstra a necessidade de um código de processo administrativo tributário mais completo em relação à matéria do procedimento e do processo contencioso fiscal.

Enfim, o art. 146, III da Constituição Federal ao definir que Lei Complementar estabelece normas gerais em matéria de legislação tributária combinado que o art. 24, I, XI e o § 1º da Constituição com competência exclusiva da União em legislar sobre procedimentos em matéria processual, abre um precedente para que haja, via lei complementar nacional, um Código Nacional de Processo Administrativo Tributário regulamentando o processo tributário, em sentido amplo, na mesma linha do Código do Procedimento e do Processo Tributário português para uniformizar o direito tributário material e formal, pois a segurança jurídica é essencial para o sistema constitucional tributário delimitado pelas competências estabilizando todo o ordenamento jurídico no aspecto material (substantivo), tanto quanto no aspecto procedimental e processual (adjetivo).

Pois, a lei complementar apresenta superioridade hierárquica, como também, vai tratar de matérias determinadas na Constituição Federal reservadas a essa espécie normativa, dentre elas a matéria estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, fazendo com que o ordenamento jurídico mais seguro.

O Estado Democrático de Direito, traduzido pela garantia constitucional da segurança jurídica, não permite a exigências de tributos, nem a imposição de penalidades e o direito da impugnação à imposição estatal sem atender o princípio da legalidade, que reforça a sujeição do Estado e dos contribuintes das normas embasados nos princípios constitucionais da legalidade e da segurança jurídica, desta forma, deve ser o direito formal e instrumental tributário efetivado pela positivação de um código nacional de processo administrativo tributário que gerará a estabilidade e previsibilidade nas relações entre os contribuintes e o Fisco.

Nesse particular Heleno Torres, ensina:

Quando o Estado legisla, o contribuinte queda-se amparado por um conjunto de regras e princípios constitucionais do garantismo tributário, logo, não há estado de sujeição permanente autorizado pela Constituição fora dos casos de cumprimento da legalidade, a cada ato de aplicação do direito positivo⁷².

2.3.4 O alcance do código tributário nacional no processo contencioso tributário e o código do processo administrativo tributário.

O processo administrativo tributário, no sentido amplo, abrange o procedimento e o processo administrativo tributário, no âmbito da administração tributária pública, que a luz da dogmática requer o entendimento jurídico à cerca dos procedimentos administrativos que irão atuar na condução e formação de forma direta ou indireta no processo administrativo tributário, visto que, será uma norma que unificará nacionalmente o contencioso fiscal, tal qual, o CTN que trata de matéria reservada pela Constituição Federal à lei complementar.

O Código Tributário Nacional (Lei nº. 5.172/66), sendo o instrumento de normas gerais de legislação tributária, foi instituído por lei ordinária material, porém foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988 com status de lei complementar.

Outrossim, quando foi aprovada em 1966, na época não obrigava ser por lei complementar, passando a ser estabelecida pela Constituição 1967/69 no art. 18, §1º que foi recepcionada pelo Ato Complementar nº 36/67, e, atualmente, as normas gerais em matéria de legislação tributária está inserida no art. 146, III da CF/88 podendo ser revogada ou modificada por lei complementar.

⁷² TORRES, Heleno Tavares. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**: Metodica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário, 3 ed., atual. 2019, p. 534.

O Código Tributária Nacional (CTN) veio para sistematizar e organizar sobre a matéria tributária definindo tributo, lançamento, obrigação e crédito tributário, extinção, sujeito ativo e passivo e a atividade da administração tributária, conceituando e limitando a competência de cada ente federativo tendo em vista a União, os Estados e Municípios, visto que estes apresentavam seus prazos e conceitos conforme entendiam, o que gerava insegurança jurídica, dificultava a aplicação do direito tributário para o Estado e para os cidadãos. Com a introdução do CTN começou a racionalização das normas gerais, a obrigatoriedade e a vinculação dos operadores do direito no direito tributário brasileiro.

O contribuinte tem o direito de discutir o lançamento tributário através do processo administrativo tributário de acordo com o art. 145 do CTN, *in verbis*: O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: I- impugnação do sujeito passivo; II- recurso de ofício; III- iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149, esse artigo junto com o art. 151, III: as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

O CTN regula o lançamento tributário que ora é tratado com índole substantiva, em outro momento visto como procedimento não tendo conceito uniforme, é oportuno dizer que a legalidade e regularidade deste irá dar ensejo ao controle do ato administrativo tributário, podendo produzir sua nulidade ou anulabilidade.

O fenômeno do lançamento é o ponto de partida para toda a instrução para que haja o início do processo administrativo tributário que é tratada no art. 145, I e o 151, III no sentido do controle da legalidade do ato administrativo para verificar a lisura da subsunção do fato à norma tributária, a constituição do crédito tributário e sua exigibilidade.

Todavia, falta a regulamentação do processo tributário instrumental- adjetivo, nesse sentido, Leandro Paulsen, entende que:

O processo administrativo fiscal não é regulado por uma norma geral de direito tributário. O CTN limita-se a determinar que os atos sejam documentados e que seja fixado prazo exercício da fiscalização, não se preocupando com o procedimento. ... O processo administrativo fiscal abrange todo o procedimento de fiscalização e de autuação (a chamada ação fiscal) e o processamento da impugnação e dos recursos (fase litigiosa)⁷³.

Em decorrência dos artigos citados acima fica estabelecido o processo administrativo tributário-(PAT), carecendo de uma norma geral que legitime o direito do processo

⁷³ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência/ Leandro Paulsen. 14 ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2012, p. 1055.

administrativo tributário uniformizando-o por força de uma lei complementar nacional do direito tributário adjetivo, que estabilize-o com segurança jurídica, por meio da positivação do direito instrumental, em atenção ao devido processo legal com previsibilidade da organização do procedimento e do contencioso administrativo na órbita do exercício da função administrativa judicante para a efetividade da justiça.

A construção do código nacional de processo administrativo tributário para solucionar os conflitos existentes entre o Fisco e o contribuinte está baseado pela grande diversidade normativa do contencioso fiscal e leis esparsas, amparado pelo CTN que trata das normas gerais tributárias definindo determinados preceitos não alcançando todos os atos jurídicos processuais na seara da administração tributária pública.

Nesse sentido Antônio de Souza Júnior preleciona que a produção normativa gera estabilidade e segurança jurídica no sistema jurídico tributário, pois:

Na dinâmica do sistema do direito positivo, é necessária a atuação da segurança jurídica na forma de produção normativa. As regras de produção atuam como mecanismo de controlabilidade da atuação dos órgãos estatais ejetores de normas jurídicas. Essa controlabilidade deve alcançar tanto o aspecto formal quanto o material, isto é, o fundamento de validade das normas em relação à superior hierarquia.⁷⁴

Dessa forma, a introdução no ordenamento jurídico brasileiro mediante a regulamentação do direito tributário formal-adjetivo disciplinando as normas gerais da legislação tributária alcançando o processo administrativo tributário via lei complementar trará estabilidade a disciplina por ser apreciada pelo Congresso Nacional com quórum qualificado e pela especificidade da matéria, e, sobretudo, garantirá a segurança jurídica ao contribuinte e a administração pública nas relações processuais tributárias na direção da segurança jurídica visto que a legalidade é uma ferramenta da justiça.

Seguindo o tema da pesquisa, a seguir será contextualizada a dimensão da processualidade administrativa.

⁷⁴ SOUZA JUNIOR, Antônio Carlos de. **A conservação do ato irregular no direito tributário/ Antônio Carlos de Souza Júnior**- 1ed., São Paulo: Noeses, 2022, p.214.

CAPÍTULO III - A PROCESSUALIDADE ADMINISTRATIVA: JURISDIÇÃO, DECISÕES E A PROVA

3.1. Notas introdutórias sobre a Processualidade Administrativa

Para o Estado, a administração pública faz parte de todo o gerenciamento estatal, ou seja, o direito administrativo está presente em todos os poderes constituídos: Judiciário, Legislativo e o Executivo que, por meios dos seus órgãos, exercem as funções administrativas.

O Prof. Diego Freitas do Amaral afirma que: “o conjunto sistemático de normas jurídicas de direito público que regulam a organização e o funcionamento da Administração Pública, assim as relações instauradas entre ela e os outros sujeitos de direito”⁷⁵. Em linhas gerais, o direito público administrativo estabelece normas que balizam as relações entre administrados e administração.

Di Pietro ensina que processo, no sentido amplo, abrange os instrumentos de cada poder na consecução dos fins inerentes as suas finalidades de acordo com à Constituição:

Cada um dos processos estatais está sujeito a determinados princípios próprios, específicos, adequados para a função que lhes incumbe. Não podem ser iguais o processo legislativo e o processo judicial, e um e outro não podem ser iguais ao processo administrativo⁷⁶.

Para entender o processo administrativo tributário precisa-se entender o regime jurídico processual administrativo dentro do sistema na relação jurídica aplicada ao conflito tributário entre o contribuinte e o fisco na seara administrativa, respeitando o processo judicial tributário.

Nesse sentido, a competência comum do direito administrativo não prejudica a do processo administrativo tributário, pois ela está inserida no campo de atuação do direito tributário material e formal, de acordo com o art. 24, I, XI combinado com o art. 146, III, da Constituição Federal que tratam das normas gerais tributárias por lei complementar.

O entendimento James Marins é que com a instauração da lide tributária inicia-se o processo administrativo tributário (alomorfia procedimento- processo), tendo a garantia do devido processo legal e a ampla defesa, perante a administração tributária no contexto das impugnações, dos atos processuais, a produção de provas e o julgamento administrativo

⁷⁵ AMARAL, Diogo Freitas do. **Curso de direito administrativo**: volume 1. 4. Ed. Coimbra: Edições Almedina S. A., 2015. p. 121.

⁷⁶ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 33. ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 815.

fundamentado no art. 22, I da Constituição Federal, cuja competência é para legislar sobre direito processual privativa da União, excluindo-se a possibilidade de competência concorrente dos entes federativos para regular seus procedimentos, que alcança o processo administrativo tributário, pois este tutela o direito processual tributário a partir da lide.

Interessante é ter a visão da segurança jurídica do sistema tributário de forma mais ampla partindo da visão triádica da relação jurídica tributária, no contexto das normas institucionais dos tributos, limitações, fiscalização, cobrança, mas também contemplando as normas do processo tributário administrativo e judicial.

Cleucio Santos Nunes faz uma diferença entre “processo e procedimento”, dividindo o processo em dois regimes: o procedimento administrativo, em que se executa os atos administrativos em matéria tributária sem objeção do contribuinte ou da fazenda pública; e o processo administrativo tributário, que ocorrerá quando for requerido pelo sujeito passivo da obrigação tributária (reclamações e impugnações administrativas). Explica o autor:

O procedimento administrativo deixa de ser tal para se transformar em “processo administrativo tributário” quando ocorrer resistência do sujeito passivo. Assim, o lançamento tributário, que nasce como “procedimento”, poderá se tornar “processo administrativo”, bastando, para tanto, haver resistência do sujeito passivo ao seu desenvolvimento. Do mesmo modo, “os procedimentos tributários” iniciados pelo particular poderão se transformar em “processos administrativos tributários”⁷⁷.

O autor ainda defende que o processo tributário é um ramo específico do direito processual, devido ao fato que é baseado em matéria tributária e que a regulação e o estudo dos procedimentos e do processo contencioso serão aplicados nos âmbitos administrativos e judiciais.

A defesa da autonomia do direito processual tributário é acompanhada por outros autores, como James Marins, que afirma a especificidade e as peculiaridades da relação processual tributária como meio de aplicação da justiça, mais ágil em detrimento da morosidade em relação ao processo judicial, sendo um dos meios alternativos para a solução do conflito entre Fisco e contribuintes.

No entanto, é importante perceber que o processo administrativo tributário (contencioso) se dá na esfera administrativa, enquanto o processo judicial tributário na esfera do Poder Judiciário, no qual tem a garantia da jurisdição única brasileira constitucional, que é diferente dos países que possuem dupla jurisdição caracterizada pela divisão da justiça

⁷⁷ NUNES, Cleucio Santos. **Curso completo de direito processual tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 77 e 78.

judiciária e da justiça administrativa. No Brasil a competência privativa em matéria processual (art. 21, I) pertence à União.

A competência concorrente dos entes federativos (art. 24, I) em matéria tributária que alberga o direito tributário material e o formal, acompanhado com a validade do inciso XI do art. 24 da constituição que estabelece a competência concorrente da União sobre normas gerais de procedimento em matéria processual que validam as regras normativas do contencioso administrativo tributário regulamentando o procedimento e o processo administrativo tributário.

Ressalta-se que, o contencioso administrativo é um processo na esfera administrativa que não usurpa o processo judicial pelo contrário, por vezes, encontra-se decisões judiciais baseadas nas decisões administrativas que evidenciam os critérios jurídicos realizados no âmbito administrativo na concretização da justiça fiscal.

A autonomia do direito processual tributário é defendida por Hugo de Brito Machado Segundo só didaticamente, dividindo o processo em sentido amplo sob três regimes: meros procedimentos; processo administrativo tributário (PAT) e o processo judicial tributário (PJT).

Hugo de Brito Machado Segundo entende que:

Os processos administrativos contenciosos contam com previsão constitucional implícita e explícita. Decorrem, implicitamente, do fato de o Brasil ser um Estado de Direito Democrático submetido à legalidade e à moralidade, e que tem a cidadania como um dos seus fundamentos. Tudo isso impõe à administração que adote um devido processo legal (...).⁷⁸

O autor supracitado entende que há um processo em sentido estrito que ocorre no Poder judiciário, no qual decide em última instância o direito no caso concreto; e o processo em sentido amplo que se caracterizam por atos ordenados que apresentam um efeito jurídico final dividindo-se em processos, nos quais ocorre a participação e influência dos sujeitos na formação do ato final ou os meros procedimentos como os atos preparatórios do lançamento tributário sendo apenas seqüências de atos formais sem a influência dos sujeitos.

Nesse sentido fica subtendido que processo administrativo no sentido amplo incluindo o procedimento no âmbito da administração tributária de forma não contenciosa e o processo administrativo tributário propriamente dito quando ocorrer a impugnação do sujeito passivo através do contencioso submetido ao controle interno de legalidade e ao devido processo legal.

⁷⁸MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 7 ed. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2021, p. 57.

No procedimento, trata-se de atos sucessivos, enquanto, no processo administrativo tributário propriamente dito existe uma relação processual consubstanciada de atos, direitos, obrigações, vínculo jurídico final entre sujeitos e o contraditório perante a administração pública e por fim o processo judicial acompanhado pelo código de processo civil.

Observe que no art. 24, XI da CF/88 descreve procedimentos em matéria processual através das normas definidas pelos entes federativos causando profusão legislativa, nesse cenário a ausência de uma norma geral de Direito Tributário gera instabilidade no processo administrativo tributário e nos órgãos de julgamento tributário.

Machado Segundo afirma que:

É importante lembrar, porém, que embora não exista um Direito Processual autônomo e distinto do Direito Processual Civil, do Direito Administrativo ou do Direito Constitucional, em razão da unidade do sistema normativo, a realidade em face da qual se desenvolve o processo tributário é diferente daquela subjacente a um processo no qual litigam sócio e sociedade, servidor público e administração, contratante e contratado. É o que basta para justificar, à sociedade o estudo autônomo do processo tributário e do sistema em face dele considerado.⁷⁹

O sistema tributário é um conjunto de normas voltadas à aplicação no caso concreto do direito tributário material, formal e processual que regulam a atividade do Estado e dos contribuintes com garantias constitucionais, no sentido da segurança jurídica e justiça tributária a serviço do Estado de Direito Democrático, não fazendo óbice a processualidade jurídica do processo administrativo tributário (contencioso), pois no processo administrativo tributário pode ser defendido várias matérias, tais como: a prescrição, decadência, falta de documentação, inexistência da fato gerador, base de cálculo incorreta, ilegitimidade da parte.

Concluindo-se nesse trabalho que o processo administrativo tributário está fundado na Constituição Federal Brasileira tendo em vista as garantias e os princípios constitucionais dentre eles o contraditório e a ampla defesa, sendo ele exercido por órgãos estatais com função pública, uma vez que a processualidade administrativa tributária é uma atividade exercida pelo Poder Executivo na solução dos conflitos de interesse, concebendo-se, assim, a jurisdição administrativa tributária. Ressaltando-se que no processo o que se busca é a segurança das relações pessoais e a pacificação social em obediência ao princípio do devido processo legal.

A processualização do direito tributário administrativo exige um esforço do legislativo para editar uma norma, diante do cenário atual e contemporâneo no sentido da simplificação do

⁷⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 7. ed. São Paulo: Editora Atlas S. A, 2021, p. 12. Art.24 da CF/88. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I- direito tributário, financeiro, penitenciário e urbanístico; (...) XI- procedimentos em matéria processual.

sistema tributário, como um todo, sendo pertinente uma lei complementar nacional com a fundamentação dos art. 146, III que estabelece a lei complementar para as normas gerais em matéria de legislação tributária e o art. 24, I, XI §1º da CF/88 faculta a União estabelecer normas gerais sobre os procedimentos processuais, consubstanciado com os princípios constitucionais tais como: o devido processo legal, o contraditório, a ampla defesa e a segurança jurídica dentre outros que são postulados jurídicos aplicáveis ao processo administrativo tributário para a construção do Código Nacional de Processo Administrativo Tributário.

Dando seguimento ao estudo serão contextualizadas as decisões administrativas e a prova.

3.2. Jurisdição administrativa tributária, decisões e seus efeitos

O sistema de jurisdição administrativa tem como objetivo garantir e efetivar regimes de controle das atividades estatais através da revisão dos atos, procedimentos e processos com o fim de evitar o abuso de poder nas entidades públicas, permitindo que a sociedade tenha acesso a mais um meio de defesa de forma legal e imparcial, no sentido da justiça administrativa.

Esse sistema pode ser: jurisdição una e dupla. A primeira se caracteriza pela revisão da atividade administrativa pela justiça comum, no caso do julgamento administrativo estiver evitado de erro jurídico pode ser levado ao Poder Judiciário para a solução com decisão definitiva. Por sua vez, a jurisdição dupla apresenta dois órgãos jurisdicionais que são divididos pela matéria: na justiça comum compete decidir sobre questões civis e penais pelo Poder Judiciário e na justiça administrativa para solucionar os litígios entre a administração e os administrados pelo Tribunal Administrativo, ambos com decisões definitivas.

No Brasil, a jurisdição é una por força do inciso XXXV, do art. 5º da Constituição Federal, *in verbis*: “a lei não exclua da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”. Nesse sentido, interpreta-se que uma decisão de qualquer Poder que ofenda direito, ou ameace ofendê-lo, faculta ao cidadão levar ao judiciário a lide que será julgada com solução definitiva fazendo coisa julgada.

No âmbito do processo administrativo tributário as decisões proferidas pelos julgadores em face da impugnação do lançamento realizada pelo contribuinte não fazem coisa julgada. A decisão proferida pelos órgãos julgadores- Tribunais Administrativos nos processos administrativo tributário (contencioso), não tem força definitiva, facultando ao contribuinte demandar em face do Poder Judiciário para exarar a decisão final.

Aurélio Pitanga Seixas Filho, esclarece que: “As decisões administrativas, quer singulares, quer emanadas de órgãos coletivos de julgamento, não fazem julgada que possa ser oposta ao Poder Judiciário, em virtude da competência constitucional deste excluir a definitividade das instâncias administrativas”.⁸⁰

No regime da jurisdição única brasileira, só excepcionalmente ocorre restrições ao Judiciário para não julgar os atos administrativos, notadamente quando estes forem julgados na relação de mérito, atendendo ao critério da conveniência e oportunidade prevista em lei.

O judiciário poderá anular decisões exaradas no processo administrativo quando eivadas de vícios formais e de legalidade, da competência, do objeto ou da forma - controle externo.

No entanto, o Judiciário poderá intervir e julgar o mérito no processo administrativo quando a divergência paute sobre direitos individuais ou interesse público que foi ratificado pelo enunciado da Súmula nº 473 do Supremo Tribunal Federal.

O sistema de Portugal também é de jurisdição una. Nele, as decisões administrativas não são definitivas, todavia, apresenta algumas diferenças em relação ao Brasil. No país lusitano, os conflitos em matéria tributária são solucionados no âmbito administrativo sendo a reclamação graciosa em relação aos atos tributários eivados de ilegalidade, inconveniência e o recurso administrativo conhecido como recurso hierárquico em atenção ao princípio do duplo grau de jurisdição dentro da esfera governamental tendo o Supremo Tribunal Administrativo; e no que toca a proteção jurisdicional em matéria tributária em razão de constitucionalidade ou por violação de leis será decidida pelo Tribunal Constitucional.

Nos órgãos da Administração Tributária, o contribuinte tem duas garantias para o contencioso administrativo, a de reclamação e o recurso que Joaquim Rocha descreve:

Ora, em face dos dados do ordenamento jurídico- tributário português não se pode dizer que tenha sido adotado um ou outro critério pois (i) temos reclamações que são interpostas para órgãos de hierarquia superior em relação ao órgão que praticou o ato e (ii) temos recursos que se debruçam sobre a legalidade do ato impugnado⁸¹.

⁸⁰ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Estudos de procedimentos administrativo/ Aurélio Pitanga Seixas Filho**, Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2000, p. 98.

⁸¹ ROCHA, Joaquim Freitas. **Lições de procedimento e processo tributário**. 7 ed., Edições Almedina AS-Coimbra, 2020, p. 63.

Súmula 473 do STF- A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judícia

Como também, há garantias jurisdicionais contenciosas perante os Tribunais, nos quais identifica-se: o direito de ação (ampla); o direito de oposição e o direito ao recurso jurisdicional.

O autor entende que o direito adjetivo instrumental (direito tributário adjetivo) português é formado por normas jurídicas cujo objetivo é a execução das normas substantivas tributárias e assegurar a tutela da pretensão delas originadas, ou seja, o direito instrumental caracteriza-se pelo modo de executar as normas substantivas tributárias. Essa ideia tem fundamentação na Lei geral tributária aprovada pelo art. 1º no Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) instituído pelo Decreto-Lei n.º 433 de 1999 e na estrutura do contencioso que foi estabelecida pela Lei n.º 13/2002 que trata do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais estabelecendo que os julgamentos são realizados pelos juízes tributários especializados na estrutura do Poder Judiciário, tendo previsão constitucional.

No sistema de jurisdição dupla, como é o caso o francês, como já dito, pressupõe a existência de dois órgãos jurisdicionados com decisões definitivas, porém um apresenta competência para julgar matéria sobre direito civil e penal e o outro tribunal administrativo que julgará os conflitos entre os órgãos e entidades públicas e o cidadão sobre questões administrativas e fiscais.

Nesse sistema francês as decisões proferidas pelo tribunal administrativo, como também da justiça comum são definitivas, revestidas da *res iudita*, de maneira que, quando o litígio for julgado por um, não poderá rediscutir no outro tribunal. A jurisdição dual é formada por órgãos independentes com competência diferentes: Justiça Judiciária e a Justiça Administrativa.

A justiça Administrativa possui a competência para solucionar os conflitos entre os particulares e o Poder Público que visam invalidar os atos administrativos e a interpretação dos fatos requerendo a efetividade da legalidade do direito ofendido pela conduta administrativas. Na França, existem várias Cortes e Tribunais administrativos que, no caso de conflito entre eles, será resolvido pelo Conselho de Estado (*Conseil d'État*), e quando se trata de litígio das competências entre as duas justiças será resolvida a lide com decisão exarada pelo Tribunal de Conflitos.

O sistema jurídico brasileiro é de jurisdição única, nesse contexto, os entes federados por lei infraconstitucional, criam seus órgãos julgadores fiscais conhecidos como “Contenciosos Administrativos”; todavia, vale lembrar, que há municípios que não têm processos administrativos, carecendo de um meio adequado e apropriado que regulamente o processo administrativo tributário dando ao cidadão o direito de contestar a relação jurídica

tributária de forma pragmática, racional e com segurança jurídica, sabendo que as decisões administrativas não transitam em julgado quando for contrária ao contribuinte, podendo ser revistas e discutida a matéria pela justiça comum.

No Brasil, a jurisdição administrativa aplicada ao contencioso fiscal traria um desafogamento da justiça comum e evitaria a protelação da lide, devido ao fato que as administrações tributárias, por meio do processo administrativo tributário, emitiriam decisões definitivas com força de coisa julgada material administrativa, no caso, quando ocorrer a extinção do crédito tributário ou sendo favorável ao contribuinte, promovendo a segurança jurídica para os administrados e os administradores por um meio de desjudicialização adequada.

A epistemologia do processo administrativo ou judicial para os doutrinadores é complexa, exigindo destes, um conhecimento com um olhar eficaz e racional, segundo Tarrufo em sua obra: Uma simples verdade, o juiz e a construção dos fatos, indaga: “O processo pode ser interpretado como instrumento epistemologicamente válido e racional, ou seja, se esse é um instrumento ou um método eficaz para a descoberta e a determinação da verdade dos fatos em que a decisão se funda”.⁸²

Cabe a autoridade julgadora formular a decisão pela interpretação com racionalidade e analisando a subsunção do fato à norma, ou seja, verificar o lançamento que constituiu uma relação jurídica, apurar a legitimidade dos fatos tributários, emitir uma decisão com validade administrativa e valor probante de acordo com a legalidade e a verdade dos fatos, decidindo no caso individual e concreto, concluindo por uma norma jurídica no mundo do dever-ser. Este julgador deve agir com imparcialidade, pois está investido no exercício da função estatal na jurisdição administrativa do Poder Executivo, que responderá diante da sociedade por seus atos, civil e pessoalmente, quando houver dano, nos casos de dolo ou culpa, nos termos da lei (art. 37§6º da CF) com o fim do interesse público.

A decisão administrativa do Contencioso Administrativo não tem eficácia compulsória e definitiva, pois não faz coisa julgada, devido ao fato que o julgamento administrativo é baseado no princípio que faculta rever seus próprios atos administrativos que não alcança o princípio da inafastabilidade do Poder Judiciário.

Nada impede que a justiça administrativa por meio do processo administrativo tributário, com foco na concretização da justiça, por meio do direito procedimental e processual (instrumental) viabilize a execução e pretensões jurídicas do direito substantivo tributário trazendo estabilidade ao sistema jurídico tributário.

⁸² TARRUFO, Michele. **Uma simples verdade**: o juiz a construção dos fatos. São Paulo: editora Juarez de Oliveira, 2002, p. 159.

A doutrina tem discutido a respeito da existência da coisa julgada administrativa, pois na decisão judicial é definida como àquela que não cabe mais recurso. Atualmente, a decisão da coisa julgada administrativa caracteriza-se por não permitir ser reexaminada na esfera administrativa depois de esgotados todos os recursos, todavia sendo decidida desfavorável ao requerente, facultada a ação ao judiciário. O Decreto nº 70.235/72 na seção IX-Da Eficácia e Execução das Decisões, art.42 conceitua os casos de decisões definitivas e no art. 45, diz que: No caso de decisão definitiva favorável ao sujeito passivo, cumpre à autoridade preparadora exonerá-lo, de ofício, dos gravames decorrentes do litígio.

A segunda Turma do Supremo Tribunal Federal no RE 23.830-DF, 17-9-57, Rel. Min. Vilas Boas; Presidente L. de Andrade, na ementa: O ato administrativo é, em geral, revogável. Mas a decisão do Ministro, prevendo ou confirmando julgamento do Conselho de Recursos da Propriedade Industrial, é irrevogável, pela natureza judicante. Conceito de coisa julgada administrativa.

A decisão pronunciada no julgamento administrativo que não cabe mais recurso, deveria apresentar a natureza vinculativa dos seus precedentes, no sentido de fazer coisa julgada administrativa, consubstanciado com o art. 156, inc. IX do CTN, que extingue o crédito tributário, no caso da decisão ser favorável ao contribuinte, nesse sentido, poderia formar uma jurisprudência administrativa sobre àqueles fatos jurídicos iguais consubstanciado no art. 337, §2º do Código de Processo Civil 2015, *in verbis*: “ Uma ação é idêntica a outra quando possui as mesmas partes e o mesmo pedido”, trazendo uma segurança jurídica para os contribuintes e os operadores do direito no processo administrativo tributário”.

Percebe-se que, o processo administrativo tributário apresenta característica de jurisdição: a impugnação administrativa ao lançamento tributário é realizada pela administração tributária por meio de processo, sendo uma manifestação jurisdicional atípica, quando há presença do litígio, é órgão estatal, cuja finalidade é a solução da lide, não podendo fazer óbice a coisa julgada administrativa.

A coisa julgada pertence ao Poder Judiciário quando não cabe mais recurso para impugnar a decisão definitiva segundo o CTN no art. 156, X: a decisão passada em julgado, esta poderia ser adaptada no processo administrativo por extensão fazendo coisa julgada administrativa formal nas decisões finais administrativas recursais que não pode ser objeto de apreciação pela administração.

Hugo de Brito Machado Segundo, preleciona:

No âmbito do processo administrativo a Administração exerce a chamada autotutela vinculada, mais propriamente denominado autocontrole. Assim, a decisão definitiva proferida no âmbito de um processo administrativo é a palavra final da Administração Pública sobre a questão discutida, que por isso mesmo só pode ser impugnada judicialmente, e pelo administrado (nunca pela própria administração)⁸³.

A interpretação das normas gerarão outras normas através das decisões no mundo do dever-ser baseadas na decisão de um julgador intérprete que aplica os conceitos e princípios do sistema jurídico e da Constituição Federal com lógica, racionalidade sendo exaradas decisões dentro da legalidade com força para extinguir o crédito tributário para que se efetivasse com efeito definitivo com força da coisa julgada administrativa de forma isonômica e vinculada, a partir de decisões judiciais transitada em julgada ou órgão colegiado aplicando aos casos semelhantes através de enunciados vinculantes.

No processo administrativo tributário fiscal a coisa julgada administrativa evitaria as repetições de processos, sobretudo com os mesmos fatos jurídicos no caminho da concretização da justiça com segurança jurídica, visto que, no processo administrativo tributário tem o contraditório e a participação das partes, por isso, Francisco Campos defende que: “nenhum motivo existe para que à decisão proferida pela administração não atribua a força própria da coisa julgada, isto é, a forma de vincular a Administração às próprias decisões, no sentido de não poderem as mesmas serem modificadas ou revogadas por ela”⁸⁴.

Na seara da administrativa tributária a aplicação de súmulas vinculantes pode trazer ao processo administrativo tributário as garantias da segurança jurídica e da imutabilidade relativa do crédito tributário de acordo com os arts. 141 e 145 do CTN, como também, a celeridade processual e estabilidade nas decisões, desde que sejam preservados os preceitos constitucionais processuais.

É oportuno descrever que o art. 103-A prevê a aprovação de súmula em matéria constitucional com efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta nas esferas federal, estaduais e municipais visando dirimir as controvérsias entre os órgãos judiciais ou entre esses e a administração pública no sentido de diminuir a insegurança jurídica e a multiplicidade de processos com questão idêntica, tendo sido criada pela Emenda Constitucional 45/2004.

No âmbito do processo administrativo federal já ocorre a aplicação das decisões exaradas pelo Supremo Tribunal Federal vinculados ao contencioso tributário no que tange a inconstitucionalidade de acordo internacional, lei ou decreto segundo a lei nº 11.941/2009. Ou

⁸³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 13 ed. Barueri, SP: Atlas, 2021, p. 188.

⁸⁴ CAMPOS, Francisco. **Direito Administrativo**, Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1958, v. II, p. 100.

seja, não se pode negar que está existindo uma evolução do processo administrativo tributário no sentido da segurança jurídica quando ocorre a vinculação da decisão judicial ao processo administrativo com respaldo na Constituição Federal, no CTN art. 146 e nas leis infraconstitucionais que regulamentem a administração tributária.

Diante da exposição acima ficou clarificado que o processo administrativo tributária reflete o poder estatal caracterizando-se pela sua processualidade na função judicante por meios de seus atos e decisões na solução das lides tributárias de forma acessível ao contribuinte e de forma pragmática, faltando-lhe uma legislação que defina o direito adjetivo tributário delimitando-o e conceituando de forma geral para todos os entes federativos organizando com confiança e previsibilidade a relação jurídica-processual-tributária no direito brasileiro.

Dando continuidade a processualidade administrativa tributária, é de suma importância o alcance da prova no processo administrativo tributário e a verdade material na solução do conflito.

3.3. A Prova no Processo Administrativo Tributário

O processo administrativo tributário se inicia com a impugnação do lançamento tributário pelo sujeito passivo da relação tributária que dentro do prazo estabelecido Art. 15 do Decreto 70235/72, devendo formalizar por escrito e instruir com a documentação necessária a sua defesa, sendo assegurada a produção de provas no art. 16 § 4º baseado no controle da legalidade do ato administrativo quando da constituição do crédito tributário.

A prova foi inserida no art. 5º, LV, da Constituição Federal, fazendo parte do conteúdo normativo da ampla defesa, o contraditório e os meios e recursos a eles inerentes acompanhado do direito de petição (art.5º, XXXIV, "a"), do devido processo legal, essas garantias são asseguradas para o processo judicial ou administrativo que, ao lado do princípio da verdade material através da investigação dos fatos venham promoverem a efetividade da justiça nas relações entre a Administração Fazendária e o Contribuinte.

Isso porque, o processo administrativo tem o condão de solucionar o conflito gerado a partir do lançamento e do auto de infração na constituição do crédito tributário, originando as controvérsias entre os contribuintes e o Fisco, sendo utilizadas as provas admitidas no direito, exceto as ilícitas de acordo com o Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015), que irão dirimir as matérias controvertidas.

Carlos Antônio de Souza Jr. preleciona que a prova:

Diante do seu conteúdo finalístico, a arquitetura normativa-procedimental possui como traço marcante a disposição de regras que outorgam poderes para a produção de atos sem a prévia provocação do interessado (*ex officio*) e o conhecimento de argumentos jurídicos e fatos não alegados ou introduzidos em momentos distintos daqueles previstos no regramento procedimental⁸⁵.

No caso do processo administrativo tributário esses requisitos apresentam-se em atenção ao princípio da verdade material e do inquisitório, como também faculta ao impugnante as diligências ou perícias, desde que sejam motivadas e fundamentadas, segundo os arts. 15, 16 e 18 do Decreto n.º 70.235/72 e o Decreto n.º 7.574/2011, cabendo à autoridade julgadora deferir ou indeferir o pedido, sendo impositivo que justifique e fundamente sua decisão; podendo ocorrer o pedido de produção de provas de ofício pela autoridade julgadora.

Paulo Bonilha descreve sobre a discricionariedade do julgador administrativo em aceitar ou não os pedidos de perícias e diligências do contribuinte, *in verbis*:

Do exame desses artigos, ressalta, para logo, a explicação do princípio da livre convicção na apreciação da prova conferindo à autoridade julgadora. Este é um ponto alto da legislação que merece apreço. Está a autoridade julgadora, à semelhança do juiz de direito, livre para formar seu convencimento sobre a verdade, diante dos elementos probatórios coligidos no processo.⁸⁶

A autorização legislativa do convencimento pelas verdades dos fatos ao julgador administrativo pela discricionariedade está baseada na celeridade, economia processual e o informalismo moderado, evitando assim movimentos protelatórios injustificados, dessa forma, fica protegido o Estado e o Cidadão, proporcionando um meio adequado para o julgador demonstre a sua convicção diante dos fatos. Nesse sentido, estar-se trazendo ao processo administrativo mais técnica e segurança para a produção de provas e perícias na defesa do contribuinte.

A fundamentação da prova, no processo administrativo tributário, está na observação do princípio da legalidade estrita e da tipicidade tributária que vincula a alegação dos fatos na busca da verdade material, com o objetivo da segurança jurídica para os atores processuais no âmbito da jurisdição administrativa. Fabiana Del Madre Tomé, nesse sentido, entende que:

[...] para que se possa provar algo, é necessário observar as respectivas regras de ordenação, ou seja, para que se pretenda enxergar um fato jurídico em sentido estrito, é necessário afirmar esse fato para depois prová-lo, o que, conseqüentemente, dividi

⁸⁵ SOUZA JÚNIOR, Antônio Carlos de. **A conservação do ato irregular no direito tributário/ Antônio Carlos de Souza Júnior**. 1 ed., São Palco: Noeses, 2022, p. 372.

⁸⁶ BONILHA, Paulo Celso. **Da prova no processo administrativo tributário**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 66.

a dinâmica das provas em dois âmbitos, sendo o primeiro da afirmação dos fatos e o segundo da correspondente produção probatória⁸⁷.

A administração tributária diante de um ilícito do contribuinte deve fazer uma investigação profunda sobre os atos do sujeito autuado com a finalidade de instruir o processo com os depoimentos, laudos, perícias e as provas indispensáveis à comprovação inequívoca do ilícito, de acordo com o art. 9 do Decreto nº 70.235/72. Ou seja, para poder punir se faz necessária a comprovação do fato ilícito, sem presunções, fornecendo ao julgador administrativo o material necessário para o convencimento da ilicitude ou licitude dos fatos narrados.

O importante para a prova é que a administração possa ter conhecimento dos fatos, quando uma das partes não tenha trazido documentos probatórios ao processo, a própria administração tributária de ofício pode solicitar diligências que forem necessárias para formalizar a sua decisão.

Evidencia-se que a produção da prova é primordial no processo administrativo para que o julgador de primeira instância (ou recursal), através da investigação dos fatos tributários ocorridos a partir das informações e dados entregues pelo contribuinte e ouvido os esclarecimentos da autoridade responsável pelo auto de infração, no sentido de esclarecer as dúvidas surgidas pela impugnação do ato, dando ensejo a produção de provas e perícias, no sentido da descoberta da verdade material e a defesa do contribuinte por meio da revisão do lançamento no processo administrativo tributário.

A fim de que os julgadores administrativos de primeira e segunda instâncias possam formarem suas convicções e proferirem as decisões de acordo com os fatos, pois toda ação deve está prevista na hipótese de incidência e tendo sido concretizada e, ainda, quando ocorrer a impugnação deve ser verificado os fatos que realmente ocorreram, ou seja, deve ser avaliada a sua incidência e comprovação para fundamentar a decisão dentro do sistema jurídico nacional sendo uma garantia constitucional a ampla produção da prova para o contribuinte.

Sendo assim, a prova ao lado do princípio da verdade material e do informalismo moderado são coadjuvantes para o processo administrativo tributário; no entanto, deverá ter a atenção ao devido processo legal dentro do procedimento regulamentado facultando o direito a

⁸⁷ TOMÉ, Fabiana Del Madre. **A prova no direito tributário**: de Acordo com o Código de Processo Civil de 2015. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 9.

Decreto n. 70.235/1972, art. 9 caput: A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados nos autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação dos ilícitos.

prova legítima visto que no art. 16 do Decreto 70.235/72 define o momento para apresentação da prova e as exceções para a apresentação posterior como nos casos de força maior podendo ser apresentada durante a impugnação.

No caso a prova no PAT caracteriza-se pela forma pragmática, célere, eficiente mediante uma investigação e uma produção probatória ampla no que tange a concretização da garantia dos direitos fundamentais dos cidadãos, carecendo de uma legislação que define seus contornos e seus limites de forma apropriada garantido ao contencioso administrativo um mínimo de segurança jurídica nos entes federativos.

Continuando a análise da prova no processo administrativo tributário, a quem caberá o ônus da prova: ao cidadão ou a administração tributária?

3.2.1. Ônus da prova

O ônus da prova tem provocado vários debates pelos estudiosos do Direito Tributário no sentido de estabelecer a quem cabe tal tarefa. Na legislação federal, o art. 9 do Decreto 70.235/72 determina que a autoridade fiscal quando do lançamento tributário deve fundamentá-lo e instruí-lo com as provas necessárias para o lançamento do tributo. Seguindo a teoria que os atos administrativos são vinculados e devem ser fundamentados, combinado a teoria das provas, na qual o ônus da provar tem o ônus de alegar. Nesse sentido, o CARF tem o Acórdão nº 108.07.602, diz que:

PAF - Ônus da Prova- cabe à autoridade lançadora provar a ocorrência do fato constitutivo do direito de lançar do fisco. Comprovando o direito de lançar do Fisco cabe ao sujeito passivo alegar fatos impeditivos, modificativos ou extintivos e além de alegá-los, comprová-los efetivamente, nos termos do Código de Processo Civil, que estabelece as regras de distribuição do ônus da prova aplicáveis ao PAF, subsidiariamente⁸⁸.

Isso significa dizer que, quanto aos fatos constitutivos do lançamento, o ônus da prova é do Fisco diante do ato impugnado perante a administração tributária. Cabendo ao impugnante provar os fatos extintivos, modificativos ou impeditivos frente aos direitos do Fisco.

No momento em que o contribuinte paga o tributo e a Fazenda Pública alega que não houve o pagamento, cabe ao contribuinte com a prova negativa existente impugnar a cobrança indevida.

⁸⁸ BRASIL, CARF- Ministério da Fazenda Primeiro Conselho de Contribuintes- Ac. un. da 8ª C. do 1º CC, Recurso nº 133.271 – Acórdão nº 108.07.602- Processo 10120.006617/2002.04- rel. Ivete Malaquias Pessoa Monteiro- Julgado e, 5.11.2003.

Com base no princípio da verdade material e na revisão dos atos administrativos, a autoridade administrativa precisa apurar a verdade dos fatos dentro do processo administrativo tributário mediante procedimentos determinados sistematizados normativamente, pois, quando o contribuinte impugna o lançamento tributário, caberá a este provar o direito pretendido através dos documentos, pareceres, diligências e perícias para que a autoridade revisora possa rever os atos eivados de vícios ou erros de fato.

Quando, se por algum motivo uma das partes não conseguir provar por ausência de documentos, caberá ao julgador investigar os fatos inerentes ao direito material do fato gerador verificando-se os fatos por meio de provas complementares, este poderá deferir o pleito; todavia se o interessado anexar ao processo provas que forem impertinentes, desnecessárias ou protelatórias, o pedido é indeferido mediante decisão fundamentada de acordo com o art. 38§2º da Lei 9.784/99.

Nesse sentido, Albert Xavier aduz que, “em face do princípio da verdade material, a averiguação do Fisco deve realizar a respeito da ocorrência dos fatos em disputa não é um simples ônus, mas um dever jurídico”⁸⁹.

O Autor acima revela como a prova é importante no processo administrativo tributário para a convicção do julgador, pois este tem a prerrogativa legal para descobrir a verdade dos fatos e de direito, com imparcialidade no exercício da sua competência, cabendo ao julgador administrativo tributário solicitar a realização de diligências e perícias necessárias, no sentido da apuração da verdade material do lançamento, com a colaboração das partes, para demonstrar a matéria fática do fato lançamento tributário resolvendo o litígio e emitindo uma decisão fundamentada nos fatos reais apurados conforme a lei, de maneira que atenda ao princípio do contraditório e da ampla defesa.

3.2.2 A preclusão da prova

A preclusão das provas, no Processo Administrativo Tributário, significa a perda do direito no momento oportuno para a produção de provas, impedindo nova apresentação de provas documentais após a fase de instrução processual administrativa-fiscal.

Durante a fase de impugnação, o contribuinte deve juntar aos autos do processo os documentos necessários para produção da prova e pedir as diligências e as perícias (provas técnicas) segundo os artigos 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72 e o art. 57 do Decreto nº

⁸⁹ XAVIER, Alberto. **Do lançamento, Teoria geral do ato, do Procedimento e do Processo Tributário**. 2. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 145.

5.574/2011 da União, todavia, a imposição do efeito preclusivo é excluída por ocasião de motivo de força maior; ocorrendo fato ou direito superveniente e quando destinar-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

O problema da preclusão probatória surgiu com o art. 38, da lei nº 9.784/99 que admite a juntada de documentos, pareceres, diligências e perícias antes da tomada de decisão desde que seja objeto do processo, entretanto, os decretos citados acima são normas específicas que prevalecem sobre as normas gerais.

Diante desse cenário, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), atualmente tem decidido com a flexibilização da prova documental do art. 16 § 4º no Decreto nº 70.235/72 a lei do regime geral da LGPAF no art. 38 § 2º: “somente poderão ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias”.

Há possibilidade da apresentação de documentos na presença do recurso voluntário, em observância ao princípio do formalismo moderado, dando oportunidade ao contribuinte a produção de provas em cumprimento do princípio da legalidade estrita, no sentido da verificação efetiva do lançamento do tributo, ou seja, está ocorrendo a relativização da preclusão da prova em atenção ao princípio da verdade material, por exemplo, o Processo 10768.720166/2007-11, Acórdão 9303-007.855 da Câmara Superior de Recursos Fiscais-CSRF; 3ª T, rel. Vanessa Marini Ceconello, j. 22.01.2019.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 01/07/2007 a 31/07/2007 MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. FASE LITIGIOSA. Com a apresentação tempestiva da manifestação de inconformidade inicia-se a fase litigiosa, passando então a vigorar, na instância administrativa, o princípio constitucional da garantia ao devido processo legal. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. PROVAS (DOCUMENTOS). APRESENTAÇÃO COMPROVAÇÃO. VALIDADE. A alegação de que a autoridade julgadora de primeira instância não apreciou as provas apresentadas juntamente com a manifestação de inconformidade, por si só, não implica nulidade da decisão proferida por ela. Cabe ao contribuinte indicar e identificar os documentos fiscais e contábeis juntados à manifestação de inconformidade e que não foram apreciados pela autoridade a quo.

No entanto, o pedido de perícia foi indeferido pelo CARF pelo fato a ser provado não necessitar de conhecimento técnico e concluindo que, segundo o art. 36 da Lei nº 9.784, de 29/01/99, impõe-se ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. No mesmo sentido, dispõe o Decreto nº 70.235, de 1972, que, regendo as compensações por força do art. 74, § 11, da Lei 9.430/96, determina em seu art. 15 que as impugnações administrativas já devem trazer

os elementos de prova como no processo nº 15374.901732/200811, Acórdão nº 2202005.114, S2C2T2, rel. Ronnie Soares Santos j.10.04.2019.

O julgador dessa decisão, baseado no juízo de pertinência com os critérios da imprescindibilidade e praticabilidade, invocou o ônus da prova segundo o art. 373, I, do Código de Processo Civil (CPC), que prevê que, ao autor incube quanto ao fato constitutivo do seu direito. O CPC é usado subsidiariamente ao processo administrativo fiscal federal e conforme suas disposições, julgou-se, naquele caso, extemporânea a apresentação das provas e negou a verdade material tendo em vista a inércia do contribuinte no momento oportuno.

Diante do exposto, registre-se o olhar do Hely Lopes Meirelles:

O princípio da verdade material, também denominado de liberdade na prova, autoriza a Administração, a valer-se de qualquer prova que a autoridade processante ou julgadora tenha conhecimento, desde que faça transladar para o processo. É a busca da verdade material em contraste com a verdade formal. Enquanto nos processos judiciais o Juiz deve cingir às provas indicadas no devido tempo pelas partes, no processo administrativo a autoridade processante ou julgadora pode, até o julgamento final do julgamento, conhecer de novas provas, ainda que produzidas em outro processo ou decorrentes de fatos supervenientes que comprovem as alegações em tela⁹⁰.

Para o autor, a verdade material impõe à Administração Pública a obrigação de investigar os fatos tributários até o julgamento final, perante o princípio o formalismo moderado no processo contencioso fiscal que se contrapõe a verdade formal. Tudo isto na persecução de se fazer justiça resolvendo o litígio entre o fisco e o contribuinte baseado em fatos com a concretização do Estado de Direito que garante ao cidadão a ampla defesa e o contraditório.

Não se pode negar que há posições diferentes nas decisões do CARF, no que tange ao ônus, produção das provas e sua preclusão, fazendo com que os contribuintes e a própria Fazenda Nacional questionem a respeito da falta de uniformidade das decisões, gerando uma insegurança jurídica.

Atualmente, o processo administrativo tributário, admite-se a mitigação da preclusão da prova com a permissão da juntada de documentos e perícias até o julgamento final, em razão dos princípios da verdade material e do formalismo moderado. Como também, há decisões nas quais admitem a preclusão da prova após o prazo para defesa devido ao fato que o impugnante não o fez no momento processual adequado fazendo um contraponto ao princípio da verdade material com o princípio da legalidade e do devido processo legal.

⁹⁰ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**, São Paulo: RT, 16 ed., 1991, p. 581.

Nesse cenário seria oportuno que se produzisse uma jurisprudência ou norma que efetive a condução da produção e preclusão da prova na direção e estruturação do processo administrativo tributário, evitando as dúvidas legislativas atuais quando o momento e a forma legal adequada ao processo administrativo, cujo objetivo é a apuração dos fatos no direito tributário ao lado do princípio da legalidade garantindo a ampla investigação do lançamento tributário no contencioso fiscal.

A processualidade administrativa tributária está sendo construída com decisões fundamentadas e com uma produção de prova legítima dando validade ao processo tributário, todavia, se faz necessário que haja uma produção normativa determinando os contornos e limites da prova e a sua preclusão no processo administrativo tributário assegurando que os atos procedimentais processuais sejam desenvolvidos sem interrupções chegando ao final do processo de forma exequível dando provimento jurídico as partes litigantes, evitando o retrocesso e a insegurança jurídica.

3.3. Distinções entre o Processo Administrativo Tributário PAT e o Processo judicial

Este trabalho trata do processo administrativo tributário no contexto da jurisdição administrativa que apresenta distinções em relação a jurisdição judicial, essas jurisdições trabalham em esferas diferentes do poder, porém as duas trabalham no campo da solução dos litígios no direito tributário.

A jurisdição do Poder Judiciário, termo usado predominantemente para os processos na solução de conflitos de interesse parte do pressuposto que a cada direito requerido há um dever jurisdicional art. 5º, XXXV e o direito de ação consubstanciado na Constituição no art. 5º, XXXIV, alínea “a”: “o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder”; estes incisos determinam que a norma abstrata só passará ao caso concreto quando os sujeitos do direito envolvidos na lide quando invocarem o Estado-juiz para prestar o serviço jurisdicional.

O Estado-juiz só responderá, mediante a provocação, através da petição inicial segundo as regras estabelecidas no Código de Processo Civil, que instrumentalizará o processo provocando o Estado-juiz a prestar o dever da jurisdição por meio de atos, na solução dos conflitos de interesses que lhe são postos, mediante um rito processual predeterminado e complexo, tendo como ato-fim do processo a entrega da tutela jurisdicional (reconhecimento do direito a ação) fazendo coisa julgada (definitiva).

O processo administrativo tributário, em sentido amplo, pertence ao Poder Executivo, perante a Administração Tributária e é legitimado pelo art. 5º, LV com a garantia constitucional aos litigantes em processo judicial ou administrativo o contraditório e a ampla defesa, ao direito de petição, direito do controle de legalidade dos atos administrativos e do devido processo legal instrumental. Entendendo-se que ocorre uma fase procedimental exteriorizada pelo procedimento administrativo fiscal (processo não contencioso) e a outra fase a processual administrativa a partir da instauração do fato jurídico conflito (contencioso fiscal) com a impugnação do lançamento que terá uma decisão administrativa formal - aqui a decisão não é definitiva, pode ser questionada no Judiciário.

Mario Godoy defende o processo administrativo tributário estando inserido no art. 100, III do CTN afirmado que: "Atividade desenvolvida pela administração nos processos administrativos é realizada no exercício da função jurisdicional, pois: é estatal, trazendo um aspecto subjetivo do conceito de jurisdição e vem a compor conflitos, trazendo o aspecto objetivo de conceito de jurisdição"⁹¹.

Outras regras de diferenciação do processo administrativo ou judicial tributário foram delimitadas por Paulo Conrado:

Se é verdade que o processo antiexacional judicial pode ocorrer antes ou depois da obrigação tributária, não é menos verdade que o administrativo só é viável após tal ocorrência; o sistema dota o contribuinte de legitimidade para produzir linguagem de resistência perante a própria Administração apenas quando já edificada a norma individual e concreta do lançamento ou "autolancamento", servindo essa linguagem de resistência para reprimir os efeitos advindos de tal norma⁹².

Observe-se que, no processo administrativo tributário é primordial o lançamento do tributo, a constituição da obrigação e a notificação, que permite ao contribuinte a impugnação administrativa contra o lançamento tributário ou ao auto de infração, enquanto no processo judicial pode ocorrer antes do lançamento como na ação declaratória cuja sentença proíbe ao Fisco a constituição da obrigação tributária ou não constitua o lançamento em face do contribuinte ou depois do lançamento.

A tutela administrativa tributária encontra-se classificada no Código Tributário Nacional no art. 156, inc. IX (a decisão administrativa), sendo derivada do Estado-juiz Administração, quando provocado pelo Fisco depois da notificação do lançamento ou no

⁹¹ RAMOS, Mário de Godoy. A aplicabilidade do código de processo civil no processo administrativo estadual. Dissertação (Mestrado em Direito) Universidade Católica de Pernambuco- UNICAP, 2022, p39.

⁹² CONRADO, Paulo César. **Processo tributário**. 3 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 102.

autolancamento e ocorre a omissão de algum ato por parte do contribuinte no que tange a extinção ou suspensão da obrigação tributária, facultando ao Estado-fisco a execução fiscal.

No art. 156, X do CTN (decisão judicial), reconhece-se a tutela jurisdicional tributária derivada do Estado-juiz Judiciário que a partir do título executivo (Certidão de dívida ativa) pode iniciar o processo de execução fiscal no âmbito do Judiciário segundo o art. 201 do CTN: Constituída dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela decisão final proferida em processo regular.

Hugo de Brito Segundo diz que:

A prestação da tutela jurisdicional é, insista-se, monopólio do Estado, que a exerce através dos órgãos do Poder Judiciário. No âmbito tributário, caso o conflito não seja equacionado na esfera administrativa, seja porque o administrado não a utilizou, seja porque não se satisfêz com seu resultado, sempre haverá a possibilidade de acesso ao Poder Judiciário, único competente para impor às partes uma solução definitiva do conflito.⁹³

Existem distinções dos processos tributário judicial ou administrativos tais como: a produção de prova formal no judicial e no administrativo caracteriza-se pela formalidade moderada; os prazos são rígidos enquanto no judicial e no administrativo são mais flexíveis; o juiz do judiciário são concursados no judicial, no administrativo os juízes são concursados ou indicados; no judicial se trabalha com o processo civil, no administrativo com leis infraconstitucionais do contencioso fiscal de cada ente federativo e supletivamente o processo civil, a exigência da constituição da obrigação tributária para a impugnação administrativa, diversamente ocorre na processualidade judicial; a jurisdição administrativa não faz coisa julgada, essa pertence ao processo judicial.

O que chama a atenção desses processos, é que, os objetivos e o fim deles terminam sendo as soluções dos conflitos no âmbito do direito tributário, seja por meio do processo administrativo tributário ou pelo processo judicial tributário, ambos com a garantia constitucional do acesso à justiça cabendo ao contribuinte a escolha entre a impugnação administrativa (PAT) ou a impugnação judicial do lançamento tributário.

Dando seguimento a pesquisa serão descritas algumas diferenças existentes nas estruturas dos órgãos julgadores tributários.

⁹³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Processo tributário/ Hugo de Brito Machado Segundo, 13 ed., Barueri-SP: Atlas, 2021, p. 233.

3.4. Estruturação do Processo Administrativo Tributário (PAT)

3.4.1. Divergências entre as estruturas dos órgãos julgadores e as normas do PAT (Federal, Estaduais e Municipais)

Na análise do estudo do contencioso administrativo tributário, em todas as unidades federativas do País, verifica-se que os entes federativos estabelecem suas próprias estruturas dos contenciosos administrativos que perfazem um número de 27 unidades federativas estaduais; e de 5.568 municipais, além da União, tendo como característica básica que os mesmos estão estruturados dentro do âmbito de suas Secretarias da Fazenda.

A divergência dar-se-á em razão da nomenclatura em que alguns estados são denominados Tribunais, como o caso dos Estados de Pernambuco e São Paulo, enquanto em outras Unidades Federadas são denominados como Conselho de Contribuintes, Conselho de Recursos Fiscais, Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais etc.

Os Estados, em sua ampla maioria, adotam como sua estrutura basilar duas instâncias com o instituto para dirimir os conflitos entre o Poder Executivo e os contribuintes. Quase a totalidade dos contenciosos administrativos tem como estrutura funcional a primeira instância composta por Juntas de Julgamento Fiscal ou denominação similar, cujo critério de constituição será formado por Auditores Fiscais em ativos e inativos, porém não exercendo as funções de fiscalizações ou afins e nomeados por determinação do Secretário de Fazenda ou pelo Diretor de Fiscalização, desde que tenham notório conhecimento das normas tributárias.

No âmbito de segunda instância, encontram-se os órgãos colegiados denominados geralmente de Conselho de Recursos Fiscais, Conselho de Contribuintes, Câmara de Julgamento do Conselho Estadual de Recursos Fiscais, dentre outras denominações. Esses julgadores ou conselheiros, são constituídos de juntas paritárias, com mandato por prazo determinado, compostas por representantes da Fazenda Estadual e são escolhidos pelo Governador do Estado e pelos representantes dos contribuintes, principalmente dos segmentos econômicos do comércio, indústria e agricultura, existindo alguns casos, como por exemplo no Estado Piauí, que incluem também representantes da Ordem dos Advogados do Brasil - OAB, Seccional do Piauí e do Conselho Regional de Contabilidade - CRC / Piauí⁹⁴.

⁹⁴ PIAUÍ. Lei nº 6.949, de 11/01/2017, alterada pela nº 7.157, de 04/12/2018. Art. 89. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=3357842>. Acesso em: 08 ago. 2022.

No Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo - TIT -, o ingresso para TIT -, o ingresso para exercer a função de juiz tributário, tanto da parte da Fazenda Pública, como dos representantes dos contribuintes do TIT, dar-se-á por meio de seleção pública simplificada.

O candidato a juiz contribuinte, deverá ser portador de título universitário, de reputação ilibada e reconhecida especialização em matéria tributária e ter sua indicação homologada por uma das entidades de representação dos contribuintes ou por entidades jurídicas. No caso do Juiz Servidor Público, deverá pertencer aos quadros da Secretaria da Fazenda e Procuradoria do Estado, especializados em questões tributárias, indicados pelo Secretário da Fazenda. A comissão especial de seleção, escolherá os mais aptos para exercer a função de juiz contribuinte e juiz servidor público, que serão nomeados pelo governador do Estado, tendo a duração do mandato de 2 anos e podendo ser reconduzido ao cargo⁹⁵.

Em Pernambuco, o ingresso para desempenhar as atividades de Julgador Tributário do Contencioso Administrativo Tributário do Estado – CATE, ocorre através de concurso público de provas e títulos, no entanto, o julgador tributário é titular de cargo efetivo e é exclusivo para o bacharel em Ciências Jurídicas-Direito. Hoje o quadro é composto por 13 (treze) Julgadores Administrativo-Tributários do Tesouro Estadual – JATTEs, lotados na primeira instância com sede em Recife-PE e a segunda instância, o Tribunal Administrativo Tributário do Estado – TATE, é composto de 3(três) turmas julgadoras com 3(três) membros cada, mais o presidente do Tribunal, tendo uma composição de 10 (dez) julgadores, todos escolhidos entre os titulares do cargo de Julgador Tributário Administrativo⁹⁶.

Cabe ressaltar que, em alguns órgãos julgadores existe a terceira instância ou também chamado de instância especial, como no Estado do Acre, este grau de hierarquia julgadora está constituído na pessoa do Sr. Secretário da Fazenda, que deverá analisar e julgar as decisões que são contrárias à Fazenda Pública Estadual, proferidas pelo Conselho de Contribuintes, sendo este recurso impetrado por ação de mais de um representante da Fazenda junto ao Conselho ou pelo Procurador Fiscal. Não cabendo a decisão prolatada do Secretário da Fazenda, em matérias de sua competência, qualquer tipo de reconsideração do ato⁹⁷.

⁹⁵ SÃO PAULO, Lei nº 13.457, de 18/03/2009 e alterada pela Lei n.º 16.498, de 18/07/2017. Arts. 63/64/65/66. Disponível em <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2009/lei-13457-18.03.2009.html>. Acesso em: 08 ago. 2022.

⁹⁶ PERNAMBUCO, Lei nº 15.683/2015, Art. 3º c/c art. 6º Disponível em: https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Leis_Tributarias/2015/Lei15683_2015.htm. Acesso em 08 ago. 2022.

⁹⁷ ACRE, Decreto n.º 13.149/2005, Art. 90. Disponível em: <http://sefaz.acre.gov.br/2021/?p=6083>. Acesso em 08 ago. 2022. 5 - Art. 124 do Decreto nº 2.473 / 1979 // <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=156534>

Idêntico modelo de julgamento, com três instâncias, também existe no Estado do Rio de Janeiro, onde compete ao Secretário de Economia e Finanças do Estado, na condição de instância especial, julgar os recursos das decisões do Conselho de Contribuinte, quando for impetrados recursos pelo Representante Geral da Fazenda, como também, decidir a pedido do conselho de contribuintes aplicar as propostas de equidade tributária e invocar para si o PAT - Processo de Administrativo Tributário, para efeito de decisão ou novo encaminhamento, visando aplicar a justiça fiscal e a legalidades dos atos, sempre resguardando o interesse público. Não cabendo recursos para decisão proferida pelo Sr. Secretário de Economia e Finanças do Estado⁹⁸.

Diante do exposto, ficou claro que o contencioso administrativo tributário apresenta várias formas de estruturas na sua composição gerando uma incerteza na forma procedimental administrativa e dessa forma aumenta o custo financeiro e de tempo para saber como será os atos administrativos do contencioso tributário de acordo com a lei vigente cada ente federativo.

No estudo desse capítulo foi analisada a processualidade do processo administrativo, ficou confirmado que há o processo administrativo tributário inserido no âmbito da Administração Tributária fundamentados na Constituição Federal de 1988 e leis infraconstitucionais segundo princípios próprios que irão regulamentar a relação jurídica tributária sob o manto da jurisdição administrativa judicante.

O estudo dogmático permitiu entender nessa pesquisa que o processo administrativo tributário no sentido amplo, dividindo-se em: procedimentos; processo administrativo tributário propriamente dito e o processo judicial tributário.

As decisões finais administrativas só fazem coisa julgada formal quando não poder ser objeto de apreciação pela administrativa não cabendo mais recurso, nessas condições as decisões que extinguem o crédito tributário deveriam apresentar efeito vinculante de forma a criar uma súmula vinculante, para os casos com a mesma causa de pedir, e dessa forma consolidar a segurança jurídica no direito adjetivo tributário.

Logo, o processo administrativo tributário é meio de acesso à justiça sendo um instrumento que permitirá ao contribuinte esclarecer se há direito material alegado e permitir às partes a satisfação de um direito outrora violado.

É de suma importância o processo administrativo tributário para a efetividade da função administrativa judicante regulando as condutas do cidadão e do Estado na dimensão instrumental do devido processo legal.

⁹⁸ RIO DE JANEIRO, **Decreto nº 2.473/1979**, Art. 124. Disponível em <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=156534>. Acesso em 08 ago. 2022.

No próximo capítulo será enfrentado a diversidade legislativa procedimental do processo administrativo tributário sendo pertinente fazer um corte no estudo, definindo duas legislações.

CAPÍTULO IV – ANÁLISE COMPARATIVA DA ESTRUTURA E PRINCIPAIS NORMAS QUE REGULAMENTAM O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO NA UNIÃO FEDERAL E NO ESTADO DE PERNAMBUCO

4.0 Normas do Processo administrativo tributário da União e de Pernambuco

O presente trabalho foi realizado na visão dogmática em que se verificou diversas legislações diferentes nos processos contenciosos fiscais nas estruturas e nos procedimentos processuais dos órgãos julgadores, por esse motivo, foi necessária fazer uma análise qualitativa extraídas do órgão federal e estadual para identificar melhor o funcionamento e os problemas existentes que geram insegurança jurídica impactando a processualidade tributária, além disso, foi feita uma reflexão sobre a regulamentação do PAT uniformizado o direito adjetivo (Instrumental) no âmbito da Administração Tributária.

Nesse estudo foi feita uma análise comparativa entre as normas processuais de dois entes federativos: a União Federal e o Estado de Pernambuco para demonstrar as diferenças que ocorrem nos modos operacionais e procedimentais nos órgãos da administração tributária.

4.1 Estrutura Organizacional do Contencioso Administrativo da União

O processo administrativo federal apresenta um encadeamento procedimental de atos constituídos em fases sucessivas necessárias para segurança procedimental que correspondente a: (a) fase de instauração; (b) de preparação e instrução; (c) julgamento e (d) de recurso baseados nas garantias constitucionais na direção de propiciar ao contribuinte um mínimo de certeza, previsibilidade, segurança de seus direitos consubstanciados no Decreto. 70.235/70 e LGPAF.

4.1.1. A Primeira Instância

Na esfera federal, após a constituição do crédito tributário lançado pela Receita Federal e o contribuinte será notificado e inscrita e terá 30 dias para pagar o tributo ou impugná-lo. Este não concordando com o lançamento do crédito tributário ou auto de infração, poderá entrar com a impugnação, que irá instaurar o processo contencioso, e, logo após, dará início ao processo da instrução e complementação com provas técnicas.

Nesse caso, serão apreciadas pela autoridade de primeira instância, por meio dos critérios de praticabilidade e imprescindibilidade e após o encerramento da fase de instrução do processo administrativo tributário será levado ao julgamento de primeira instância nas Delegacias da Receita Federal do Brasil constituídas por divisões de julgamentos, estando presentes em toda as unidades da federação.

A primeira etapa da fase recursal ou primeira instância, são órgãos internos de deliberações interna que tem a natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal e são incorporados às Delegacias da Receita Federal para Julgamento.

Existem no organograma Receita Federal do Brasil – RFB, 10 (dez) Delegacias de Julgamentos assim distribuídas:

- DRJ01 – Sediada na Capital Federal, Brasília/DF, sendo constituída de 9 turmas na capital federal e mais 4 turmas na cidade de Campo Grande/MS;
- DRJ02 – Sediada na cidade de Belém/PA, sendo constituída de 5 turmas localizados na capital do Estado;
- DRJ03 – Tem sua sede na cidade de Fortaleza/CE, sendo constituída de 7 turmas, todas na capital alencarina;
- DRJ04 - Está sediada na capital Pernambucana, sendo constituída de 9 turmas todas na capital pernambucana;
- DRJ05 - A Sede fica localizada na cidade de Salvador/BA, sendo constituída de 7 turmas;
- DRJ06 - Está sediada na cidade de Belo Horizonte/MG, sendo constituída de 10 turmas na capital mineira e mais 7 turmas na cidade de Juiz de Fora/MG;
- DRJ07 - A Sede fica localizada na cidade de Rio de Janeiro/RJ, sendo constituída de 19 turmas de julgamento;
- DRJ08 - A Sede fica localizada na cidade de São Paulo/SP, sendo constituída de 4 turmas estabelecida na cidade de Campinas/SP, 11 na cidade Ribeirão Preto/SP e as outras 19 turmas estão sediadas na capital do Estado de São Paulo/SP;
- DRJ09 - Tem sua sede localizada na cidade de Curitiba/PR, sendo constituída de 9 turmas na cidade de Curitiba/PR, e mais 7 turmas na Florianópolis/SC;
- DRJ10 - Tem a sua localizada na cidade de Porto Alegre/RS, sendo constituída de 8 turmas todas localizadas na capital gaúcha.

Os processos remetidos para julgamentos em primeira instância, serão apreciados de acordo com determinação de ato do Secretário da Receita Federal, que definirá a ordem e os prazos que os processos serão julgados, mas terão preferência àqueles em que forem constatados o ilícito tributário do crime contra a ordem tributária ou de elevado valor, este definido em ato do Ministro de Estado da Fazenda. Os casos de prioridades de julgamento estão de acordo com o art. 62 do Decreto 7.574/2011, que tratam das pessoas com sessenta anos ou superior e pessoas portadoras de deficiências, pessoas portadoras de doenças como a tuberculose, hanseníase, neoplasias dentro outras.

A decisão administrativa deverá ter a fundamentação legal, a indicação dos fatos jurídicos constantes nos autos e a conclusão da decisão será motivada expressamente com a

apreciação do mérito e das questões preliminares em relação ao lançamento dos tributos e das sanções administrativas para em seguida fazer a intimação.

Prolatada a decisão em primeira instância, o contribuinte insatisfeito poderá recorrer, de modo voluntário, para instância superior no prazo de 30 dias à ciência da decisão. Ocorrendo uma decisão desfavorável à Fazenda Nacional, será obrigatória a remessa *ex officio* necessária nos casos em que a decisão desobrigou o autuado de pagar o crédito tributário num montante dos julgamentos superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais), conforme determinado na Portaria MF nº 063/201, ou quando ocorrer que a decisão não aplique a perda de mercadorias e/ou bens imposta à infração denunciada na inicial, o presidente da turma de julgamento da DRJ recorrerá de ofício para a segunda instância superior – CARF⁹⁹.

4.1.2. A Instância Recursal

Em atenção ao princípio do duplo grau de jurisdição e para efetividade da segurança nas decisões emitidas pelas delegacias, o contribuinte tem direito ao recurso para o CARF.

Proferida a decisão da primeira instância das Delegacias da Receita Federal de Julgamento – DRJ, sendo a mesma desfavorável ao contribuinte, o mesmo poderá recorrer a segunda instância, isto é, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, que é o chamado recurso voluntário onde o contribuinte, através do processo legal, recorre a esse órgão para que sejam revistas as decisões da primeira instância que contrariam os seus interesses ou que julguem que as decisões contrariam as normas vigentes.

A Fazenda Pública, não obstante, sempre recorrerá ao CARF quando as decisões de primeiro grau forem contrárias aos seus interesses, é o chamado recurso de ofício, exceto as hipóteses prevista em lei, frisando-se que é vedado a apreciação de inconstitucionalidade da norma tributária na esfera administrativa.

Deste modo, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF tem a competência de julgar os recursos de ofícios e os voluntários oriundos das DRJ - 1ª instância - do mesmo modo, os recursos de natureza especial, que envolvam assuntos atinentes aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), conforme determina o art. 1º do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), Portaria MF nº 343 /2015:

⁹⁹ BRASIL, Decreto nº 70.235/1972, art. 34. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235compilado.htm>. Acesso em: 08 ago. 2022.

Art.1º O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, tem por finalidade julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª (primeira) instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, é um órgão que integra ao Ministério da Economia, que emite decisões imparciais e fundamentadas, cujo objetivo é sempre buscar a verdade dos fatos dentro das normas legais vigentes e do devido processo legal, portanto é um órgão revisor das decisões de primeira instância.

O Conselho é composto por membros de modo paritário, isto é, cada uma das Câmaras e Turmas de Julgamentos são constituídas de iguais números de membros, especialista de temas da área tributária, formados por auditores fiscais da Receita Federal do Brasil e por representantes dos contribuintes, em iguais números, indicados por entidades de classe produtiva ou representantes de classe profissionais, com notório conhecimento de direito e ou contabilidade tributária.

Hoje a estrutura do CARF é composta de três seções, especializadas por matérias e compostas por quatro câmaras de julgamento cada, existindo ainda, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRFB), constituída por três turmas e o Pleno Conselho Superior de Recursos. As divisões ao qual o CARF está submetido, visa dar maior celeridade e acurácia em suas decisões.

Verifica-se que à 1ª Seção, cabe apreciar os recursos voluntários e de ofício que tratam temas como: Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e tópicos pertinentes as exclusões, inclusão e exigência de tributos decorrentes da aplicação da legislação referente ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples), dentre outros.

Na 2ª Seção, os principais temas julgados são referentes ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF), incluindo os casos do Imposto Retido na Fonte (IRRF), Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) e das Contribuições Previdenciárias.

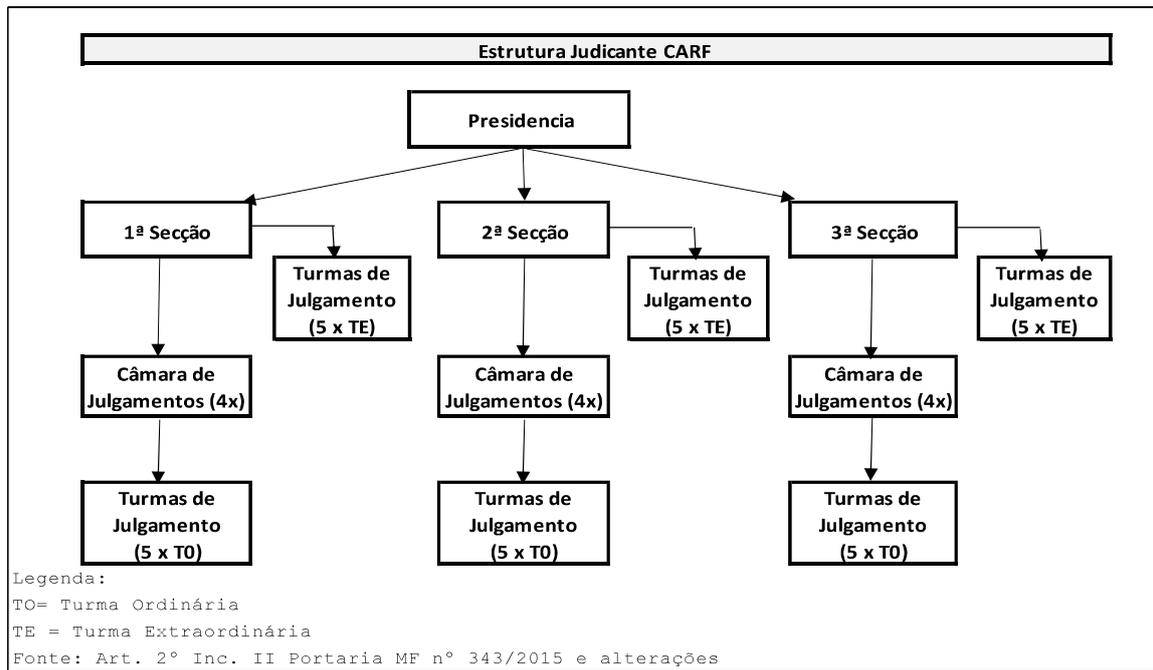
Na 3ª Seção, são apreciados e julgados os recursos cujos temas sejam, predominantemente, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF), Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF), Tributos referentes ao operações com comércio exterior (importação e exportação).

Nas câmaras e turmas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, são órgãos paritários, tendo sempre na presidência o membro oriundo da Fazenda Nacional e a vice-presidência o membro que representa os contribuintes.

As reuniões ocorrem quando estiverem presentes a maioria de seus membros e suas deliberações (decisões) serão tomadas por unanimidade ou por maioria simples, porém havendo um empate no cômputo da votação do tema em lide, cabe ao presidente do órgão, além de apresentar seu voto ordinário, também ter o direito ao voto de qualidade, conforme determina o Art. 54 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF): “As turmas só deliberarão quando presente a maioria de seus membros, e suas deliberações serão tomadas por maioria simples, cabendo ao presidente, além do voto ordinário, o de qualidade”.

Observe-se o organograma abaixo da Estrutura Judicante do CARF, conforme o Art. 2º Inc. II Portaria MF nº 343/2015 e alterações:

Figura 1- Estrutura Judicante do CARF



Fonte: Elaboração Própria (2022).

O processo administrativo tributário federal foi estruturado para que os julgamentos possam ser mais céleres. Por esse motivo, o CARF está dividido em três Seções compostas por quatro Câmaras, que serão divididas em até cinco câmaras ordinárias (TO). A Portaria MF nº 329/2017 estabeleceu a criação de Turmas extraordinárias (TE), com o objetivo de julgar recursos voluntários relacionados à exigência de créditos tributários ou de reconhecimento de

direitos creditórios, até o valor de 60 (sessenta) salários-mínimos, atualmente cada seção tem três turmas extraordinárias.

As decisões colegiadas do CARF são adotadas por unanimidade ou maioria dos votos, no entanto, quando ocorre empate terá o "voto de qualidade" do Presidente do órgão gerando críticas em relação à isonomia estabelecida pelo estado democrático do direito devido a sua duplicidade.

4.1.3. Voto de Qualidade

Este tema é bastante controverso no meio jurídico pois tramita no Supremo Tribunal Federal - STF a Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADI, nº 5371, impetrada pela OAB, para que a mais alta corte do Judiciário brasileiro declare inconstitucional o voto de qualidade, sustentando que esse voto qualificado (ou de minerva, como também é chamado) violaria os princípios de isonomia, razoabilidade e da proporcionalidade, já que um membro da Fazenda Nacional – o presente do órgão terá o direito a votar em duplicidade, em caso de empate na votação, não sendo portanto, um voto de qualidade, mas um direito a um novo voto.

O voto de qualidade, tem sua previsão legal prevista no art. 25, § 9º do Decreto n.º 70.235/1972, com nova redação dada pela Lei nº 11.941/2009:

Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete:

I - Em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal;

II – Em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial.

§ 9º Os cargos de Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais serão ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional, que, em caso de empate, terão o voto de qualidade, e os cargos de Vice-Presidente, por representantes dos contribuintes.

Quando há decisão das Turmas e/ou Juntas de julgamentos e ocorrer um empate, cabe ao presidente proferir um novo voto, o chamado de qualidade. Ficando caracterizado que esse instrumento legal não só introduziu a duplicidade do voto do presidente do órgão julgador, como apresenta uma quebra ao princípio da isonomia (ou da igualdade), um dos pilares de sustentação dos princípios do Direito Tributário, previsto no art. 150, II da Constituição Federal de 1988, como também, fere o art. 112 do Código Tributário Nacional – CTN, em que ordena

que nos casos de dúvidas deve-se interpretar a Lei de modo mais favorável ao acusado/contribuinte.

Atualmente, foi atenuada a discrepância jurídica, pelo menos de modo temporário até que sejam julgadas as ADIs; quando da alteração da Lei n.º 10.522, de 19 de julho 2002, conforme consta no art.19-E, de que nas hipóteses do julgamento do processo administrativo, ocorrendo o empate da votação do processo administrativo e tendo a exigência do crédito tributário, não se aplica o voto de qualidade ao que se refere art. 25, § 9º do Decreto n.º70.235/1972 e alterações, decidindo-se mais favoravelmente ao contribuinte.

Outrossim, a alteração acima mencionada, o Ministério da Economia, editou a Portaria nº 260/2020, que disciplina a proclamação de resultado do julgamento no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, nas hipóteses de empate na votação, trazendo certas restrições em relação artigo supracitado.

Essas restrições ocorrem basicamente nos casos em que:

- ✓ Por se tratar de norma processual, só terá eficácia nas sessões realizadas a partir de 14 de abril de 2020.
- ✓ Nas hipóteses em que julgamento for mais favorável ao contribuinte, por inaplicabilidade do voto qualidade, aplicar-se-á apenas em favor do contribuinte, não sendo aproveitado ao responsável tributário.
- ✓ Idêntica aplicabilidade nos casos de julgamento de preliminares ou prejudiciais de mérito, entre eles o da prescrição e da decadência, contudo, inaplicável para situações em que se discutir matérias de natureza processual;
- ✓ Não sendo aplicado nos casos em que julgamento for convertido em diligência e de embargos de declaração.

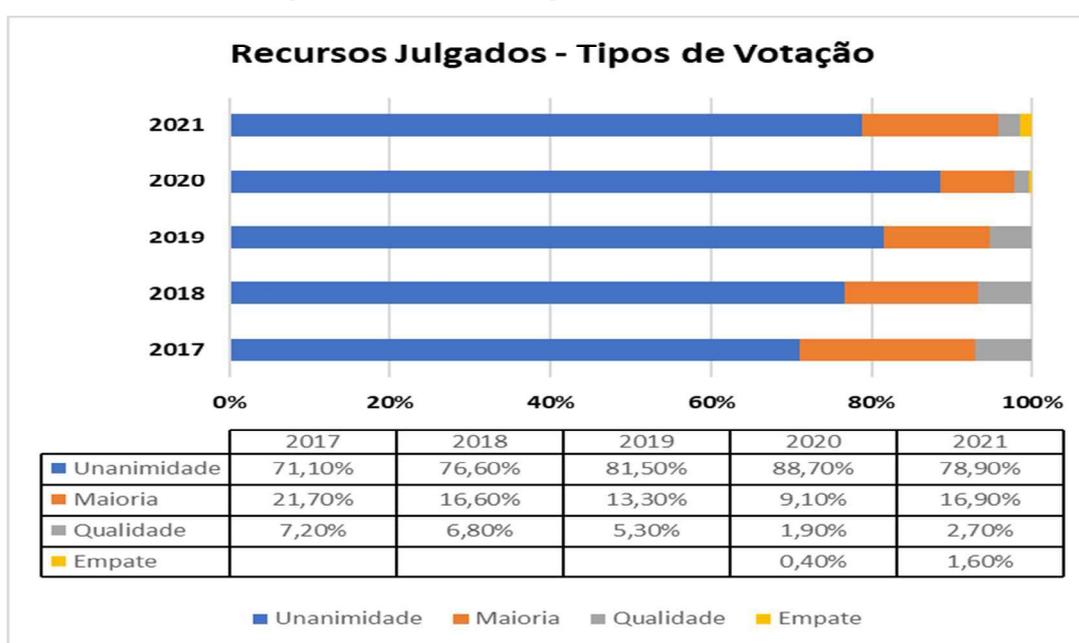
4.1.4. Dados dos Julgamentos do CARF e a segurança jurídica

Dando seguimento ao trabalho, foi necessário analisar os dados disponibilizados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, “dados abertos”¹⁰⁰, verificando-se as decisões desse conselho obtidas em sua maioria por unanimidade, do período de 2017 a 2021. Mais de 70% dos processos são encerrados com decisões unânimes fixando maior segurança jurídica, por não ocorrerem divergências dos julgadores, no caminho da formação de uma possível súmula vinculante, conforme se observa na Figura 2.

¹⁰⁰ Disponível em: <https://carf.economia.gov.br/dados-abertos/dados-abertos-202206-final.pdf>, acesso em: 05 jun. 2022.

Cabe destacar que, com advento da nova decisão do conselho lastreada com base art. 19-E da Lei n.º 10.522/ 2020 e a Portaria nº 260/2020,¹⁰¹ foi verificada que no mesmo período acima citado, ocorreu uma acentuada redução das decisões julgadas por voto de qualidade. Nos julgamentos ocorridos no ano de 2017, verifica-se que 7,2% dos mesmos tiveram suas decisões definidas por voto de qualidade, ao passo que no ano 2021, esse patamar caiu para 2,70% demonstrando uma tendência da não utilização deste voto. Porém, os processos em que foram finalizados com decisões empatadas ficou no percentual de 1,6 no mesmo ano de 2021.

Figura 2- Recursos Julgados – Resultados das Votações



Fonte: Elaboração Própria (2022)

4.1.5. Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF

A Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF é um órgão pertencente ao próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, tendo sua estrutura baseada um modelo colegiado de modo paritário, já que é composto apenas dos presidentes e vice-presidentes das Câmaras de julgamentos, sendo o presidente da câmara indicado pela presidência do CARF, entre os auditores fiscais e vice-presidente é o escolhido entre os indicados pelos órgãos de classe.

¹⁰¹ BRASIL, Lei nº 10.522/2020. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110522compilado.htm. Acesso em: 05 jun. 2022;
BRASIL, Portaria nº 260/2020. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=110820&visao=compilado>. Acesso em: 05 jun. 2022.

São três turmas que compõe que Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, em que apreciam quando interpostos os Embargos de Declaração, Recurso Especial, Agravo. O Embargo de Declaração deverá ser impetrado ao CSRF quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma, art. 65, Portaria nº 343/2015.

O presidente da turma poderá rejeitar em definitivo os embargos de declaração, nas hipóteses em que estiver sido interpostos de modo extemporâneo ou quando as alegações forem improcedentes no tocante as omissões, contradições ou obscuridades ou não estiverem plenamente identificadas na petição.

O Recurso Especial será interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF, nos termos do art. 67 da Portaria nº 343/2015S.

O recurso especial só será aceito se a peça processual da matéria prequestionada, constar até 2 (duas) decisões divergentes da matéria a ser analisada. É imperativo salientar que, não cabe o recurso especial de decisão nos casos em que se aplique súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ou que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de primeira instância (art. 64 § 3º e 4º do mesmo instrumento legal).

O Agravo do Despacho deverá ser apresentado quando houver a denegação ao recurso especial, de modo parcial ou na sua integralidade que negar seguimento, total ou parcial, ao recurso especial. O mesmo deverá ser interposto no prazo máximo de 5 (cinco) dias contados da data da ciência do recurso especial, quando de seu indeferimento, ao Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais (art. 71, Portaria nº 343/2015)

Não é admissível interposição do agravo nas hipóteses previstas no art. 71, §2º do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, Portaria nº 343/2015 e alterações, tais como: inobservância de prazo, falta de juntada de acórdão ou acórdão reformado, falta de pré-questionamento dentre outros. Essa é a estrutura da Câmara superior de Recursos Fiscais que é um órgão colegiado cuja função é a revisão das decisões do CARF.

4.1.6. Pleno Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF

O Pleno Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF compõe a estrutura de natureza judicante do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, atuando primordialmente

a uniformização de decisões divergentes, em tese, das turmas da CSRF, por meio de resolução, sendo um órgão colegiado formado pelo Presidente e Vice-Presidente do CARF e pelos integrantes do CARF.

Cabe ao pleno, sempre que convocado pela Presidência do CARF, deliberar sobre matéria previamente indicada, em regra, a uniformização de decisões divergentes emanadas por suas turmas, tendo ainda, por proposição de seu presidente, esclarecer controvérsias sobre interpretação e alcance das normas processuais aplicáveis no âmbito do CARF.

Somente o Presidente e pelo Vice-Presidente do CARF, o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, o Secretário da Receita Federal do Brasil e Presidente de confederação representativa de categorias econômicas ou profissional, habilitadas à indicação de conselheiros na forma prevista no art. 28 do regulamento do CARF, poderá levantar os temas a serem uniformizados quando das decisões divergentes das turmas da CSRF- art. 76 RICARF¹⁰².

Quando o Pleno do CSRF analisar as decisões divergentes sobre o mesmo tema e por decisão quando aprovada pela maioria dos conselheiros, será editada a Resolução. A mesma deverá ser eficaz na data de sua publicação.

Compete também ao Pleno do CSRF a edição de súmula, quando se trata de matéria, por sua natureza, submetida a 2 (duas) ou mais turmas da CSRF. Somente será objeto de apreciação quando provocado por conselheiro do CARF, do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, do Secretário da Receita Federal do Brasil, ou de Presidente de confederação representativa de categoria econômica habilitada à indicação de conselheiros.

Para a súmula ser aprovada deverá ter a anuência de 3/5 (três quintos) da totalidade dos conselheiros e a mesma entra em vigor incontinenti a sua publicação art. 72 do RICARF que pode ser revisada nos termos do art. 74 do regimento. Há controvérsias sobre as súmulas e as resoluções do Pleno devido ao fato que os efeitos atuam de modo geral e abstrato e não na lide individual e concreta, porém as divergências existentes sobre os mesmos fatos e causa de pedir precisam ter uma segurança jurídica e isonomia nas decisões.

¹⁰² BRASIL, Regulamento do CARF. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=65007&visao=compilado>. Acessado em 05 jun.2022

4.1.7. Decisões de Julgamentos do CARF.

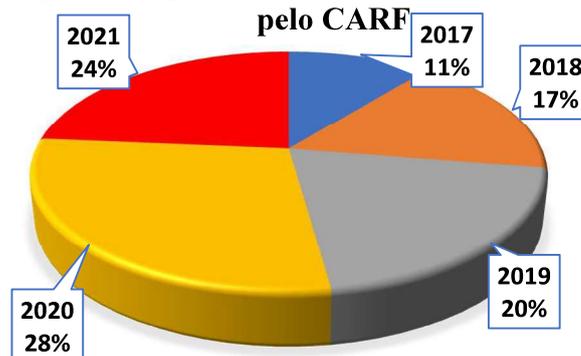
Ao analisar as decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, no período de 2017 a 2021, verifica-se que foram julgados 128.961 processos administrativo que representa um crédito tributário superior R\$ 1.200.000.000.000 (Um trilhão, duzentos bilhões de reais), gerando uma receita razoável para os cofres públicos. Dados obtidos no sítio do CARF, “dados abertos”¹⁰³. Essas decisões demonstram que o julgador administrativo tributário tem se comportado com impessoalidade, imparcialidade e eficiência no momento de exarar a decisão.

TABELA 1: Valores resgatados pelos julgamentos no CARF

| Julgamento | | | | |
|------------|------------|------------------------|------------|-----------------------|
| | Acórdão | | Resolução | |
| Ano | Quantidade | Valor | Quantidade | Valor |
| 2017 | 13.937 | R\$ 323.450.018.675,10 | 2.158 | R\$ 54.484.466.970,89 |
| 2018 | 21.634 | R\$ 339.315.115.899,03 | 3.695 | R\$ 91.046.056.991,51 |
| 2019 | 26.090 | R\$ 371.106.147.957,84 | 4.123 | R\$ 55.236.769.020,56 |
| 2020 | 36.823 | R\$ 118.602.481.468,39 | 3.522 | R\$ 8.622.755.281,17 |
| 2021 | 30.477 | R\$ 47.605.966.405,08 | 4.025 | R\$ 5.281.451.611,60 |

Fonte: Elaboração Própria (2022)

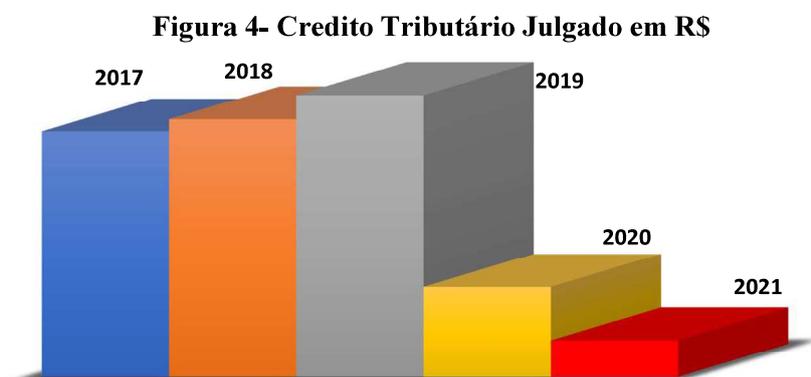
Figura 3 - Quantidades de Acordãos Proferidas pelo CARF



Fonte: Elaboração Própria (2022)

¹⁰³ BRASIL, CARF. Disponível em: <https://carf.economia.gov.br/dados-abertos/dados-abertos-202206-final.pdf>, acesso em: 05 jun. 2022

Analisando os acórdãos proferidos pelo CARF no quinquênio 2017 a 2021, verifica-se que nos últimos dois anos (2020 e 2021) foram proferidas mais de 50% das decisões no período, o que demonstra o aumento da eficiência nos julgamentos.



Fonte: Elaboração Própria (2022)

Constata-se que no quinquênio (2017-2021) há uma relação inversamente proporcional entre o volume de processos julgados e o montante de crédito tributário. No biênio 2020/2021, foram julgados 67.300 processos que representou 52,19% do total das ações julgadas no período, porém o crédito tributário correspondeu a apenas o percentual 13,85%.

Tal fato, foi atribuído como uma das consequências o julgamento dos processos pelas Turmas Extraordinárias das 3 (três) seções no último biênio em relação ao biênio imediatamente anterior, que julgaram os litígios com maior celeridade e eficiência, como também, os julgamentos são no valor de até 60 (sessenta) salários-mínimos.

Os dados comprovam que essa inovação resultou em uma maior celeridade e eficácia nos julgamentos dos casos decorrentes de recursos voluntários, desafogando o acervo das ações pendentes de análise e reduzindo no número de processos distribuídos as turmas ordinárias, que ficaram com a incumbência de julgar as ações de maior complexidade e relevância existente no acervo do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

4.2. Contencioso Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco – CATE

O Contencioso Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco tem como finalidade dirimir conflitos entre o erário público pernambucano e os contribuintes, o mesmo faz parte do organograma da Secretaria da Fazenda do Estado de Pernambuco – SEFAZ-PE.

Os primórdios do contencioso administrativo tributário no Estado de Pernambuco remontam aos idos do ano 1891, quando da criação do Tribunal do Tesouro do Estado, através da Lei n.º 031 de 18 dezembro de 1891. Esse tribunal buscava corrigir possíveis abusos na arrecadação, distribuição e contabilização das rendas públicas, em razão do fato de que tinha como uma das atribuições efetuar o julgamento de recursos interpostos pelos contribuintes contra as decisões das repartições fiscais. Esta veio a se tornar a primeira organização com a incumbências de um tribunal administrativo tributário, no período republicano dentro do solo pernambucano, segundo constata Wilton Luiz Cabral Ribeiro¹⁰⁴.

O Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco, atual está sob a égide da Lei nº 15.685/2015 e alterações, que disciplina o funcionamento e estrutura a organização do Contencioso Administrativo Tributário do Estado – CATE, que apresenta o seguinte rito processual:

- a) Primeira instância de julgamento compete aos Julgadores Administrativo Tributário do Tesouro Estadual – JATTEs.
- b) A segunda instância de julgamento cabe às Turmas Julgadoras do TATE.
- c) Existindo ainda Pleno do TATE, que julga os recursos especiais.

Ao contencioso compete julgar os Processos Administrativo Tributários - PAT, o reexame e os recursos ordinário e especial, referente aos tributos de competência do Estado de Pernambuco, bem como, sobre hipóteses de punibilidade por descumprimento de obrigações acessórias¹⁰⁵.

De acordo com art. 3º da Lei nº 15.685/2015, o contencioso administrativo, tem sua sede estabelecida na capital pernambucana, sendo composto por 13 (treze) Julgadores Administrativo Tributários do Tesouro Estadual, Corregedoria Administrativo-Tributária e o Tribunal Administrativo Tributário do Estado - TATE.

4.2.1. 1ª Instância do Contencioso Administrativo no Estado de Pernambuco

Encerrada a fase do procedimento administrativo efetuada pelo auditor fiscal e tendo este formando sua convicção da irregularidade tributária apresentada nos livros fiscais, contábeis ou outros documentos fiscais, deverá ser lavrado o Auto de Infração ou Auto de Apreensão a depender da irregularidade.

¹⁰⁴ RIBEIRO, Wilton Luiz Cabral. **Tribunal administrativo tributário do estado-TATE**: a eficácia das suas decisões junto aos juízes das varas da fazenda pública do Estado de Pernambuco. Dissertação de mestrado – UFPE-2004, p .42 e 43.

¹⁰⁵ PERNAMBUCO, Art. 2º da Lei Nº 15683/2015 e alterações.

Ao contribuinte, quando notificado pelo Fisco e não concordando em parte ou integralmente com lançamento do crédito tributária apresentado, é assegurada a interposição da impugnação que deverá ser protocolado em qualquer repartição da SEFAZ-PE, no prazo máximo de 30 (trinta) dias, contados a partir da ciência, que será apreciado e julgados pela 1ª (primeira) instância de julgamento do Contencioso Administrativo-Tributário Estadual (CATE).

O recurso de impugnação deverá ser apresentado pelo contribuinte ou seu representante legal ou procurador devidamente habilitado sob pena de indeferimento, como também, não serão aceitos recursos apresentados de modo extemporâneo.

Compõem a 1ª (primeira) instância do contencioso todos os 13 julgadores, denominados de JATTE - Julgador Administrativo Tributário do Tesouro Estadual, diferentemente dos outros estados da federação e do CARF, são funcionários de carreira concursados, titulares dos cargos efetivos, privativo de bacharel em direito e pertencentes ao quadro da Secretaria da Fazenda do Estado de Pernambuco–SEFAZ-PE. A Competência dos julgadores é realizar o julgamento monocraticamente dos processos administrativos de primeira instância, sujeitos à jurisdição do CATE.

4.2.2. 2ª Instância do Contencioso Administrativo no Estado de Pernambuco

O Tribunal Administrativo Tributário do Estado – TATE, com sede na cidade do Recife/PE, é a instância revisora das decisões dos julgamentos proferidos pelos Julgadores Administrativo Tributários do Tesouro Estadual – JATTEs e dos despachos proferidos nos pedidos de restituição de tributos que trata o inciso II do art. 47 da Lei nº 10.654/1991 e alterações.

O TATE é composto pelo Presidente do Tribunal, que será designado pelo Secretário da Fazenda do Estado de Pernambuco, escolhido entre todos os julgadores tributário e por 3 (três) turmas julgadoras com um quantitativo de 3 (três) membros por turma, totalizando 9 (nove) julgadores, tendo o presidente do Tribunal a incumbência de designar os julgadores para cada turma.

O presidente da turma será escolhido entre os seus pares, anualmente, em votação secreta e realizada sempre na primeira sessão de cada exercício, tendo a missão de comandar os trabalhos da respectiva turma. Na sua ausência, por qualquer hipótese, assumirá o julgador mais antigo em exercício no cargo.

É atribuição de cada Turma Julgadora do TATE julgar e processar, os recursos ordinários e/ou reexame necessários dos Processos Administrativos Tributários - PAT's, oriundos da primeira instância. O julgamento da turma se dará com quórum mínimo de 2/3 (dois terços) dos seus membros, e decisão se dará pela maioria dos votos dos presentes.

Ocorrendo empate no julgamento da turma, diferentemente do ocorre no CARF, no qual está previsto o voto de qualidade do presidente do CARF, no TATE, o presidente desse tribunal deverá convocar um outro julgador que terá a missão de proferir o voto de desempate.

As turmas do TATE têm competência revisional, referente ao reexame necessário, ou recursos ordinários impetrados pelo contribuinte, decorrente de decisões emanadas da 1ª (primeira) instância julgadora e nas hipóteses de pedidos de restituição lançados pelo órgão fazendário competente.

O reexame necessário está previsto no art. 75 do mesmo instrumento legal:

Art. 75. Haverá reexame necessário nos seguintes casos:

I - Da decisão do JATTE que julgar parcial ou totalmente improcedente o lançamento de tributo ou de penalidade pecuniária, ou excluir da sujeição passiva qualquer dos autuados, desde que o valor do crédito tributário seja superior aos limites estabelecidos em decreto do Poder Executivo;

II - Da decisão de Turma Julgadora que reformar a decisão do JATTE para julgar parcial ou totalmente improcedente o lançamento de tributo ou de penalidade pecuniária, ou excluir da sujeição passiva qualquer dos autuados, desde que o valor do crédito tributário seja superior aos limites estabelecidos em decreto do Poder Executivo;

O limite de valor para efeito de não interposição do reexame necessário no ano 2022 é de R\$ 160.701,58 (cento e sessenta mil, setecentos e um reais e cinquenta e oito centavos), acima desse valor se faz obrigatório o reexame, de acordo com Decreto nº 41.297, de 13.11.2014 c/c Portaria da SF nº 182/2021.

Recurso voluntario é o instrumento impugnativo de livre iniciativa do sujeito passivo da obrigação tributária ou pela Fazenda Pública Estadual, por intermédio de Procurador do Estado, com exercício no tribunal, com a finalidade de rever à decisão da instância anterior de acordo com o Art. 78 da Lei nº 10.654/91 e alterações.

4.2.3. Pleno do Tribunal Administrativo Tributário do Estado – TATE

O Pleno do TATE é composto pelo Presidente do Tribunal e por todos os membros das turmas julgadoras, e deverá sempre se reunir com um quórum mínimo, que represente a maioria dos julgadores lotados no Tribunal.

Compete ao Pleno, conforme depreende-se do art. 11 da Lei nº 15.683/2015, realizar atividades de uniformização das jurisprudências, editar súmulas de jurisprudência derivadas de decisões unânimes dos órgãos julgadores ou revê-las quando necessárias, exerce ação disciplinadora para instauração do processo administrativo-disciplinar, quando proposto pelo corregedor do tribunal. Dentro de sua competência poderá processar e julgar, em grau de recurso os processos julgados pelas turmas; uniformizar a jurisprudência do processo administrativo tributário; sumular a jurisprudência e rever, dentre outras.

O recurso especial é o instrumento legal, exclusivamente, analisado pelo Pleno do Tribunal Administrativo, criado pela Lei nº 16.566/2019 que teve por finalidade de aperfeiçoar as regras de tramitação do processo administrativo-tributário estadual e tendo sua eficácia a partir de 1º de maio de 2019.

Será admissível a análise do recurso especial pelo Pleno, sempre que a decisão de Turma Julgadora do TATE:

- I - Se contrapor a decisões de outros julgamentos exarados por outras turmas ou do próprio pleno, quanto à interpretação do direito em tese.
- II - Apresentar resultado que venha modificar a decisão monocrática e que a mesma não tenha ocorrido por unanimidade.
- III- Deixar de aplicar ato normativo, sob a alegação de ilegalidade ou inconstitucionalidade ou qualquer outra razão, exceto nas hipóteses que tenham decisões proferidas Plenário do Supremo Tribunal Federal - STF e que o recurso especial seja impetrado pelo Procurador do Estado em exercício no tribunal.

No âmbito do processo administrativo tributário, para se ter uma visão mais nítida das decisões, foi oportuno colher os dados dos julgamentos do Tribunal Administrativo Tributário do Estado - TATE, nos períodos exercícios sociais de 2019/2020/2021, para averiguação da qualificação destas e seus resultados, que foram obtidos no link: <https://www.sefaz.pe.gov.br/Servicos/TATE/Paginas/Relatorios.aspx>.

Oportuno salientar que, ano 2020 ocorreu um volume inferior de julgamentos em relação ao ano anterior e posterior em razão do funcionamento de modo anormal dos órgãos do Estado de Pernambuco e, dentre eles, Tribunal Administrativo Tributário do Estado – TATE, em virtude da pandemia causada pelo coronavírus, desde meados 2019 e amparo pelo Decreto nº 48.809/2020.

Neste trabalho foram analisados os julgamentos dos Processos Administrativos Tributários – PAT's, cujas decisões foram qualificadas como: totalmente procedentes, totalmente improcedentes, parcialmente procedentes e processos nulos, que representou um percentual superior a 76%, dos casos julgados no período, segundo gráfico abaixo.

Cabe destacar que um processo julgado como:

Procedente Total: a decisão do julgador, da turma ou do pleno, foi integralmente aceita a irregularidade tributária apresentada na inicial, cabendo ao contribuinte o pagamento total do crédito tributário ou recorrer a instância superior com também ao poder judiciário.

Parcialmente Procedente: nesse caso a decisão da instância julgadora aceitou parte denúncia apresentado pelo auditor fiscal no referido processo, estando o contribuinte obrigado a quitação crédito tributário remanescente ou recorrer a instância superior, como também ao poder judiciário.

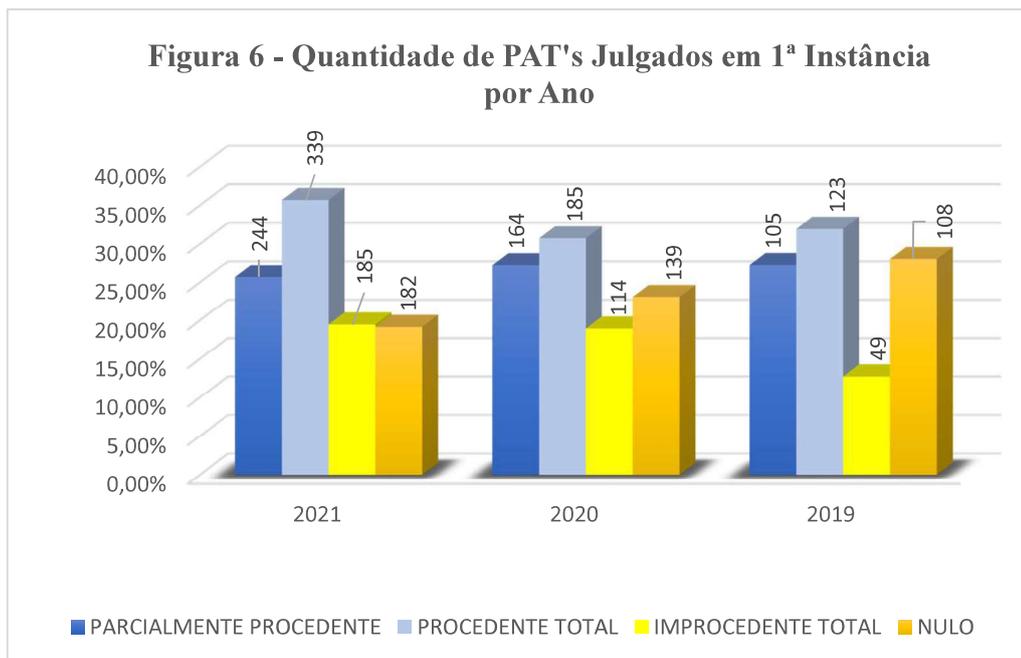
Improcedente Total: há irregularidade tributária apresentada no processo administrativo foi completamente negada pelo tribunal em alguma das instâncias.

NULO: quando o processo foi lavrado em desobediência a dispositivos expressos em Lei.

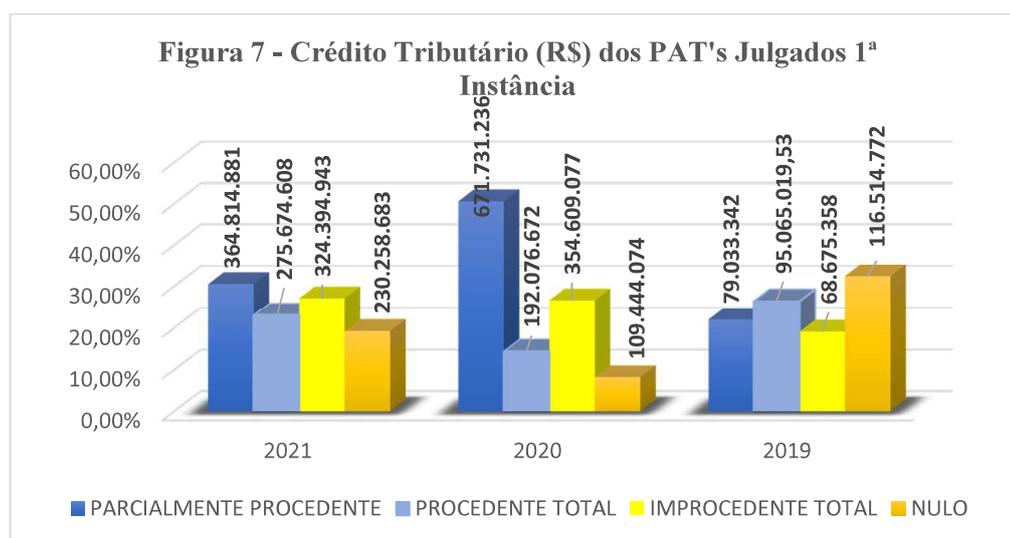
TABELA 2: Resultados dos julgamentos no TATE

| RESULTADOS DOS JULGAMENTOS 1ª Instância | 2021 | | | |
|--|--------------|----------|----------------|----------|
| | QUANT | % | VALOR | % |
| PROCEDENTE TOTAL | 339 | 35,68% | 275.674.608,63 | 23,07% |
| PARCIALMENTE PROCEDENTE | 244 | 25,68% | 364.814.881,29 | 30,52% |
| IMPROCEDENTE TOTAL | 185 | 19,47% | 324.394.943,25 | 27,14% |
| NULO | 182 | 19,16% | 230.258.683,47 | 19,27% |
| RESULTADOS DOS JULGAMENTOS 1ª Instância | 2020 | | | |
| | QUANT | % | VALOR | % |
| PROCEDENTE TOTAL | 185 | 30,73% | 192.076.672,62 | 14,47% |
| PARCIALMENTE PROCEDENTE | 164 | 27,24% | 671.731.236,18 | 50,59% |
| IMPROCEDENTE TOTAL | 114 | 18,94% | 354.609.077,16 | 26,71% |
| NULO | 139 | 23,09% | 109.444.074,59 | 8,24% |
| RESULTADOS DOS JULGAMENTOS 1ª Instância | 2019 | | | |
| | QUANT | % | VALOR | % |
| PROCEDENTE TOTAL | 123 | 31,95% | 95.065.019,53 | 26,46% |
| PARCIALMENTE PROCEDENTE | 105 | 27,27% | 79.033.342,75 | 22,00% |
| IMPROCEDENTE TOTAL | 49 | 12,73% | 68.675.358,81 | 19,11% |
| NULO | 108 | 28,05% | 116.514.772,72 | 32,43% |

Fonte: Elaboração Própria (2022).



Fonte: Elaboração Própria (2022)



Fonte: Elaboração Própria (2022)

Pode-se observar que, no período analisado, em média 60% dos processos administrativos em 1ª instância foram julgados a favor do Fisco Estadual (Procedente Total + Parcialmente Procedente), contra 40% julgados a favor do contribuinte pela improcedência total ou declarados nulos a constituição do crédito tributário, indicando que ocorreu a imparcialidade dos julgadores em defesa da jurisdição administrativa.

TABELA 3 - RESULTADOS DOS JULGAMENTOS 1ª Instância: 2019/2020/2021

| | QUANT | % | VALOR (R\$) | % |
|--------------------------------|-------|---------|------------------|---------|
| PROCEDENTE TOTAL | 647 | 33,40% | 562.816.300,78 | 19,53% |
| PARCIALMENTE PROCEDENTE | 513 | 26,48% | 1.115.579.460,22 | 38,70% |
| IMPROCEDENTE TOTAL | 348 | 17,97% | 747.679.379,22 | 25,94% |
| NULO | 429 | 22,15% | 456.217.530,78 | 15,83% |
| TOTAL | 1.937 | 100,00% | 2.882.292.671,00 | 100,00% |

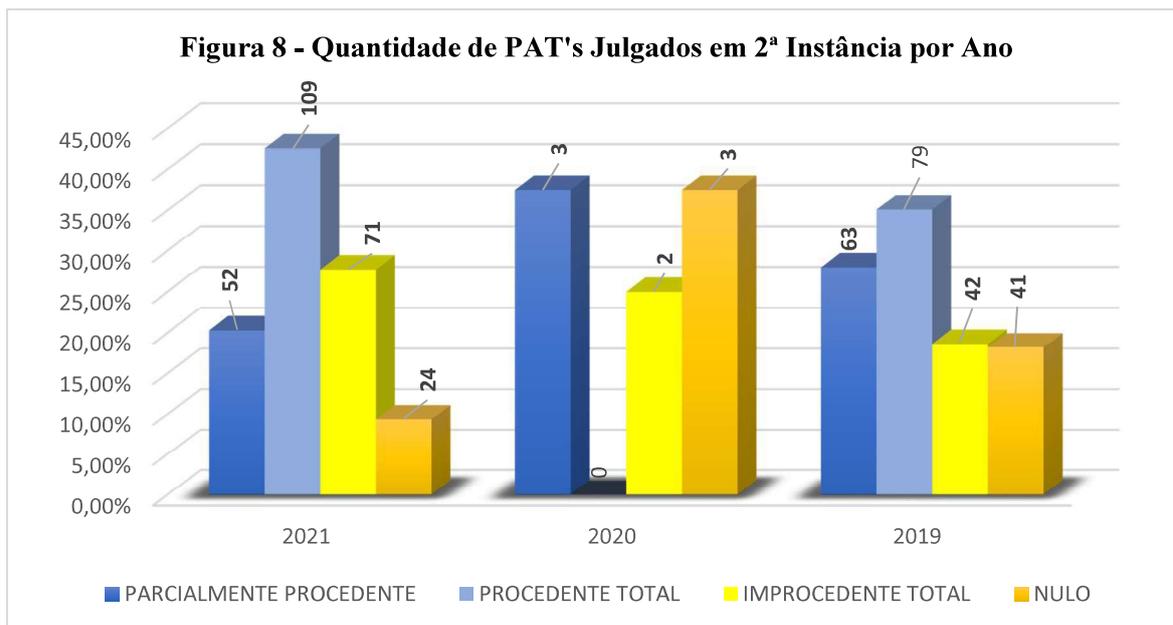
Fonte: Elaboração Própria (2022)

Por outra ótica, verifica-se que os Processos julgados nulos estão na casa de 22%, um índice superior em 4 (quatro) dígitos percentuais de processos julgados integralmente improcedentes, ou seja, estão sendo julgados mais processos nulos por inconsistência legal em relação as irregularidades tributárias. Por sua vez, o montante do crédito tributário lançados pelo Fisco considerado como improcedentes representou um percentual aproximado de 26% do total do crédito tributário, no montante de R\$ 747.679.379,22, sendo 1,6 vezes do crédito tributário julgados como nulos.

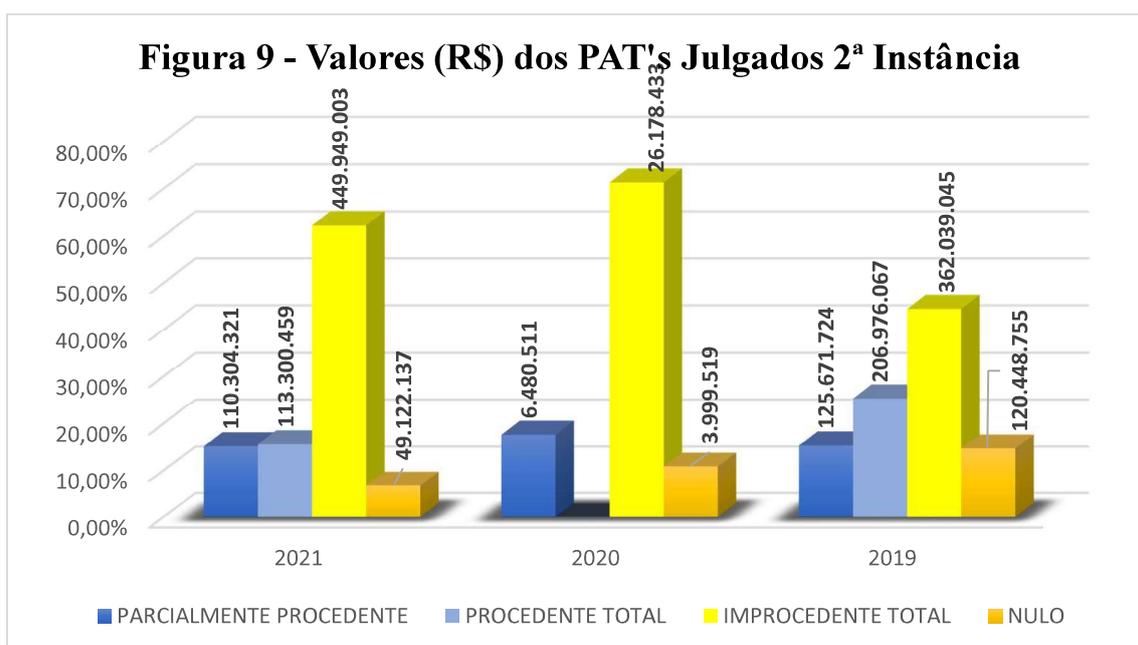
TABELA 4 – 2ª Instância no TATE: Turmas Julgadoras

| RESULTADOS DOS JULGAMENTOS 2ª Instância | 2021 | | | |
|--|-------------|--------|----------------|--------|
| | QUANT | % | VALOR | % |
| PROCEDENTE TOTAL | 109 | 42,58% | 113.300.459,74 | 15,68% |
| PARCIALMENTE PROCEDENTE | 52 | 20,31% | 110.304.321,16 | 15,26% |
| IMPROCEDENTE TOTAL | 71 | 27,73% | 449.949.003,49 | 62,26% |
| NULO | 24 | 9,38% | 49.122.137,08 | 6,80% |
| RESULTADOS DOS JULGAMENTOS 2ª Instância | 2020 | | | |
| | QUANT | % | VALOR | % |
| PROCEDENTE TOTAL | | 0,00% | | 0,00% |
| PARCIALMENTE PROCEDENTE | 3 | 37,50% | 6.480.511,61 | 17,68% |
| IMPROCEDENTE TOTAL | 2 | 25,00% | 26.178.433,94 | 71,41% |
| NULO | 3 | 37,50% | 3.999.519,28 | 10,91% |
| RESULTADOS DOS JULGAMENTOS 2ª Instância | 2019 | | | |
| | QUANT | % | VALOR | % |
| PROCEDENTE TOTAL | 79 | 35,11% | 206.976.067,96 | 25,39% |
| PARCIALMENTE PROCEDENTE | 63 | 28,00% | 125.671.724,81 | 15,42% |
| IMPROCEDENTE TOTAL | 42 | 18,67% | 362.039.045,66 | 44,41% |
| NULO | 41 | 18,22% | 120.448.755,68 | 14,78% |

Fonte: Elaboração Própria (2022).



Fonte: Elaboração Própria (2022).



Fonte: Elaboração Própria (2022).

Ao analisar os processos julgados no triênio 2019/2020/2021, os julgamentos favores ao Fisco Estadual, ficando na casa 63%, no mesmo índice da instância anterior.

TABELA 5 - RESULTADOS DOS JULGAMENTOS 2ª Instância: 2019/2020/2021

| | QUANT | % | VALOR | % |
|--------------------------------|--------------|----------|------------------|----------|
| PROCEDENTE TOTAL | 188 | 38,45% | 320.276.527,70 | 20,34% |
| PARCIALMENTE PROCEDENTE | 118 | 24,13% | 242.456.557,58 | 15,40% |
| IMPROCEDENTE TOTAL | 115 | 23,52% | 838.166.483,09 | 53,23% |
| NULO | 68 | 13,91% | 173.570.412,04 | 11,02% |
| TOTAL | 489 | 100,00% | 1.574.469.980,41 | 100,00% |

Fonte: Elaboração Própria (2022).

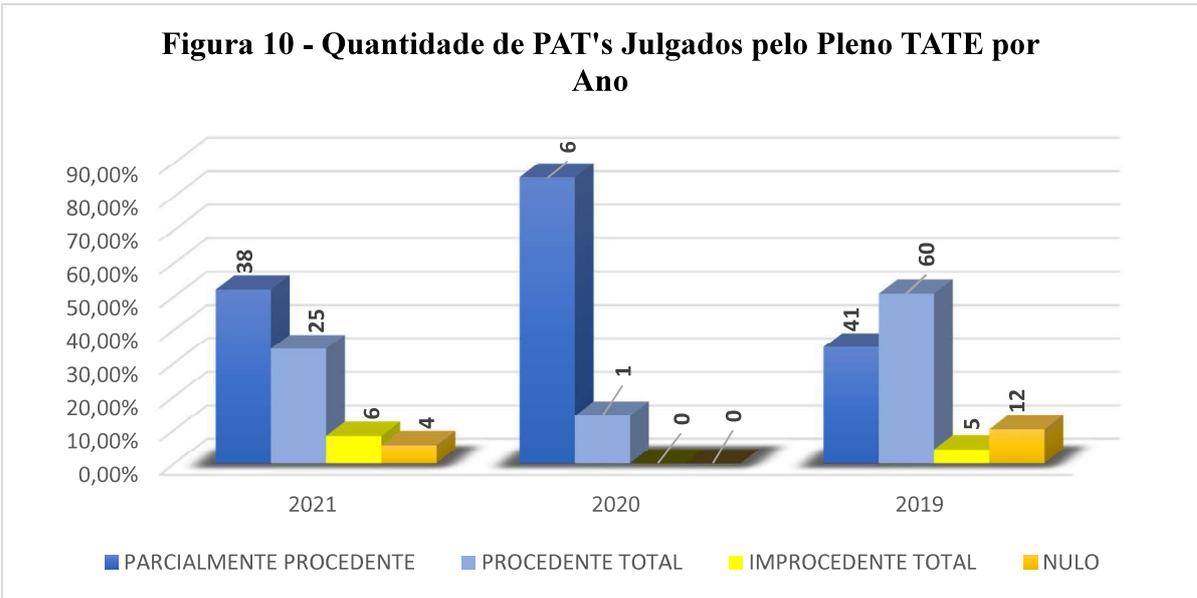
Numa análise simples verifica-se que, o total de processos improcedentes e nulos está em torno de 64,25% em relação a 35,74% dos procedentes e parcialmente procedentes do crédito tributário levantados confirmando, mais uma vez, a neutralidade dos julgadores administrativos e a aptidão técnica, confirmando a relevância do processo administrativo tributário na concretização da justiça fiscal.

É cabível salientar que do total do crédito tributários lançados pelo Fisco e considerado como improcedentes pelas turmas, representou o patamar 53,23% do crédito tributário e decorrente de apenas 23,52% dos processos julgados em 2ª instância.

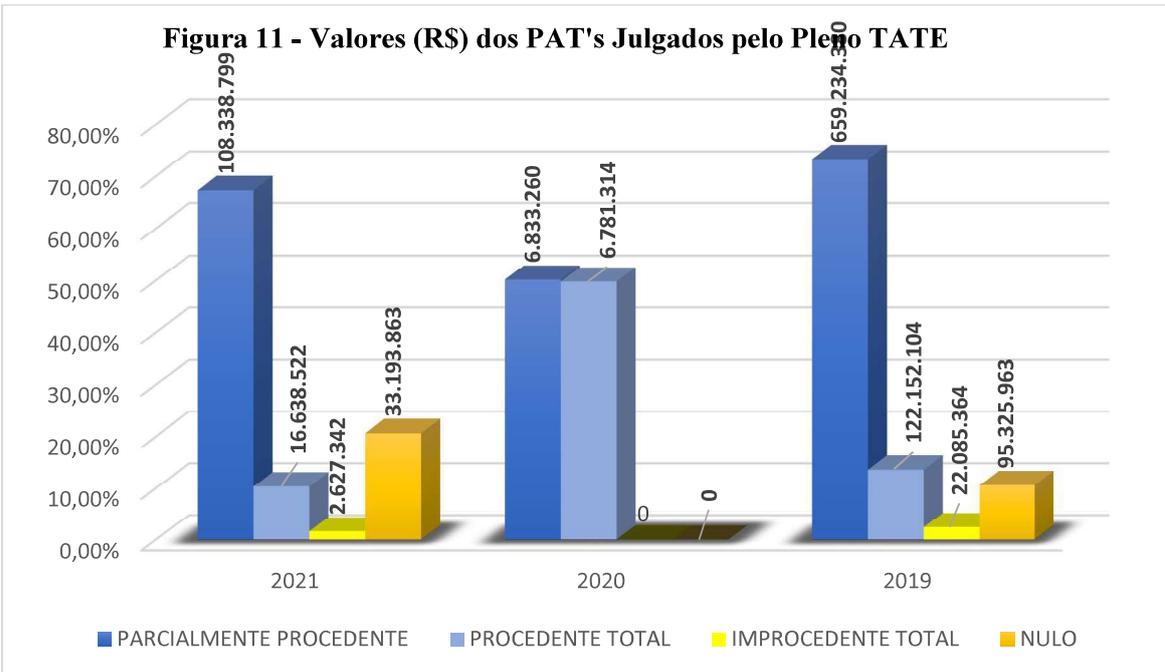
TABELA 6 - Dados do Pleno do TATE

| RESULTADOS DOS JULGAMENTOS PLENO TATE | 2021 | | | |
|--|--------------|----------|----------------|----------|
| | QUANT | % | VALOR | % |
| PROCEDENTE TOTAL | 25 | 34,25% | 16.638.522,81 | 10,35% |
| PARCIALMENTE PROCEDENTE | 38 | 52,05% | 108.338.799,04 | 67,38% |
| IMPROCEDENTE TOTAL | 6 | 8,22% | 2.627.342,03 | 1,63% |
| NULO | 4 | 5,48% | 33.193.863,84 | 20,64% |
| RESULTADOS DOS JULGAMENTOS PLENO TATE | 2020 | | | |
| | QUANT | % | VALOR | % |
| PROCEDENTE TOTAL | 1 | 14,29% | 6.781.314,22 | 49,81% |
| PARCIALMENTE PROCEDENTE | 6 | 85,71% | 6.833.260,49 | 50,19% |
| IMPROCEDENTE TOTAL | 0 | 0,00% | 0,00 | 0,00% |
| NULO | 0 | 0,00% | 0,00 | 0,00% |
| RESULTADOS DOS JULGAMENTOS PLENO TATE | 2019 | | | |
| | QUANT | % | VALOR | % |
| PROCEDENTE TOTAL | 60 | 50,85% | 122.152.104,08 | 13,59% |
| PARCIALMENTE PROCEDENTE | 41 | 34,75% | 659.234.380,12 | 73,35% |
| IMPROCEDENTE TOTAL | 5 | 4,24% | 22.085.364,28 | 2,46% |
| NULO | 12 | 10,17% | 95.325.963,51 | 10,61% |

Fonte: Elaboração Própria (2022).



Fonte: Elaboração Própria (2022).



Fonte: Elaboração Própria (2022).

TABELA 7 - RESULTADOS DOS JULGAMENTOS PLENO TATE: 2019/2020/2021

| | QUANT | % | VALOR | % |
|--------------------------------|--------------|----------|----------------|----------|
| PROCEDENTE TOTAL | 86 | 43,43% | 145.571.941,11 | 13,56% |
| PARCIALMENTE PROCEDENTE | 85 | 42,93% | 774.406.439,65 | 72,16% |
| IMPROCEDENTE TOTAL | 11 | 5,56% | 24.712.706,31 | 2,30% |
| NULO | 16 | 8,08% | 128.519.827,35 | 11,98% |
| TOTAL | 198 | 100% | 1073210914 | 100% |

Fonte: Elaboração Própria (2022).

Na análise das decisões do Pleno do Tribunal Administrativo Tributário, verifica-se que mantém, em sua maioria, a confirmação das decisões das instâncias inferiores as denúncias apresentadas pelos auditores fiscais tributários, sendo julgado procedentes em 43% dos casos e em igual índice os processos julgados parcialmente procedentes, sendo confirmadas 86% das decisões anteriores que foram levadas a última instância do TATE no total de 198 processos, lembrando que o plena julga direito em tese de outras decisões, decisão monocrática não unanime, ilegalidade e inconstitucionalidade sendo julgadas com imparcialidade, legalidade e segurança jurídica no contencioso fiscal.

Davi Cozzi do Amaral defende o caráter técnico das decisões:

“... O reconhecimento do caráter técnico das decisões proferidas reforça importância da independência e da transparência da atividade dos órgãos julgadores revisionais do lançamento, fundamentais para que o contencioso fiscal seja ambiente de garantia dos direitos dos contribuintes, assim como de aperfeiçoamento dos créditos dos contribuintes”¹⁰⁶.

A complexidade do processo administrativo tributário ficou evidenciada nessa pequena comparação entre o processo federal e o estadual pernambucano a imparcialidade dos julgadores tributários na direção da segurança jurídica do processo administrativo tributário.

No caso, existem divergências nas estruturas organizacionais, na seleção do quadro dos julgadores sendo o federal por nomeação, enquanto o sistema pernambucano ocorre via concurso e cargo efetivo, e possui prazos, procedimentos e recursos processuais diferentes.

Ademais, há uma preocupação quanto à imparcialidade dos julgadores administrativos nas decisões em relação ao contribuinte e a fazenda pública, pois a grande maioria dos contenciosos administrativos são formados pelo quadro de fiscais, por advogados tributaristas e, em alguns casos, os secretários de finanças. A solução poderia vir a partir da

¹⁰⁶AMARAL, Davi Cozzi do. **O processo administrativo tributário de Pernambuco em perspectiva: análise empírica quantitativa de fatores de influência nas decisões proferidas entre 2015 e 2019**. Ano 2021, p. 115.

profissionalização dos julgadores tributários com bacharelado do direito e seleção por meio de concurso público, sendo primordial que a jurisdição administrativa seja efetivada com legalidade procedimental e processual, visto que, os recursos oriundos do lançamento tributário é suma importância para o Estado e o cidadão.

Nesse contexto, evidencia-se que a racionalização do processo administrativo tributário passa por uma lei nacional que instrumentalize e uniformize o procedimento e o processo tributário estabelecendo uma normal geral que limite seus contornos com segurança, previsibilidade no direito para a administração e administrados em cumprimento ao princípio da legalidade e ao Estado de Direito Democrático.

4.3 Viabilidade para a Criação de um Código Nacional de Processo Administrativo Tributário

No Brasil, presencia-se um enorme número de normas que instrumentalizam o processo administrativo tributário de acordo com cada ente federativo. Dentro desse cenário é imprescindível que seja construída, por meio do legislativo, a edição de uma norma nacional que venha uniformizar e pacificar o processo administrativo tributário.

Entende-se que, o processo administrativo tributário faz parte do direito tributário, que para sua concretização precisa dos órgãos inseridos no campo da administração pública tributária. Não há como negar que as estruturas administrativas são reguladas por meio das normas administrativas que determinam suas estruturas, os seus órgãos e os seus serviços, determinados pelos procedimentos necessários na concretização do contencioso administrativo tributário brasileiro, no momento.

O fundamento da administração pública está no art. 37 e no inciso XXII estabelecendo as atividades da administração tributárias para o funcionamento do Estado, a definição da administração tributária é genérica para todos os entes federativo de forma integrada com compartilhamento de cadastro e informações fiscais, na forma da lei ou convênio.

Em relação a organização estatal o direito administrativo tem seu núcleo na norma, segundo Marcelo Caetano, diz que:

Que o núcleo essencial (das normas que constitui o Direito Administrativo) é formado por aquilo que chamamos normas relacionais. São as que regulam as relações dos sujeitos de direito, como entidade da administração pública, exercem poderes de autoridade sobre as pessoas, (...) está noção, implica logo a necessidade de determinar quais as entidades da Administração Pública, sua estrutura e órgãos: e aí está o segundo núcleo e normas de Direito Administrativo, os das normas orgânicas, (...) há de tomarem conta as normas reguladoras das formalidades a observar para a formação e execução da vontade funcional segundo uma sucessão ordenada, preestabelecida, quer para a produção de actos administrativos quer para a decisão da impugnação contenciosa desses actos, e temos então as normas processuais¹⁰⁷.

As normas que determinam a maneira de agir da administração pública são as normas funcionais (processuais) e as normas orgânicas sendo de carácter obrigacional, hoje essas normas têm se tornado jurídicas por causa da vinculação entre a administração e os administrados.

As normas relacionais são àquelas que determinam as regras de relação dos sujeitos de direito e a administração essa classificação das normas são defendidas pelos doutrinadores

¹⁰⁷ CAETANO, Marcello. **Princípios fundamentais do direito administrativo**. 3. Reimp. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2010, p. 38.

do direito administrativo, todavia a perspectiva do contencioso fiscal é que ele está inserido na administração tributária pública.

O chamado Direito Financeiro, que é formado pelo Direito Orçamental e da Contabilidade Pública e o Direito Fiscal (que equivale, com alguma ressalva, ao Direito Tributário no Brasil), são partes ou ramos do Direito Administrativo especial, pois são normas de Direito Administrativo que versam sobre setores específicos da administração pública¹⁰⁸.

No mesmo sentido, Casalta Nabais, aduz que:

Que direito tributário compreende o direito fiscal nos seguintes termos “o direito tributário ou direito das receitas coativas do Estado e demais entes públicos em que, em seu turno, ainda se destaca o direito fiscal ou direito relativo ao mais importante setor das receitas coativas- as receitas coativas unilaterais ou impostos”; é ainda Nabais que assevera “o direito fiscal integra o direito público e não se afasta do direito administrativo, em que, dum ponto de vista substancial, continua a inserir-se como um ramo ou sub-ramo especial¹⁰⁹.

O direito tributário brasileiro é de direito público constitucional, mas o processo administrativo tributário fica no plano infraconstitucional, a competência para legislar não foi expressa; não é o caso do Procedimento Administrativo em Portugal, expresso na Constituição no art. 267, n.5, que sendo de jurisdição una, os conflitos em matéria tributária são resolvidos no âmbito administrativo, fundamentado pelo Decreto-Lei n. 433 e 1999 o Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) que garante a ampla defesa e o contraditório.

Joaquim Freitas da Rocha, entende que: “o Direito tributário adjetivo é constituído de normas jurídicas que tem por objeto executar as normas tributárias substantivas e assegurar a tutela das pretensões jurídicas e valores a ela emergentes”¹¹⁰. Ou seja, as normas de direito tributário instrumental (adjetivas) são aplicadas à administração tributária pública, aos tribunais tributários e aos cidadãos na concretização das normas tributárias substantivas.

Candido Rangel Dinamarco ensina que as normas de processo e de procedimento se complementam, por vezes difíceis de separá-las:

Toda norma, sobre o procedimento em juízo é norma processual porque o procedimento em juízo é norma processual, porque o procedimento integra o conceito de processo, não sendo possível “normas que disciplinem o procedimento sem influir no modo de ser da relação jurídica processual que está à base, portanto, também

¹⁰⁸ AMARAL, Diego Freitas do. **Curso de direito administrativo**. v. 1. 4. ed. Lisboa: Editora Almedina S.A., 2015, p. 156.

¹⁰⁹ NABAIS, José Cassalta. **Direito fiscal**. 9. ed. Coimbra: Editora Almedina S.A., 2016, p. 90.

¹¹⁰ ROCHA, Joaquim Freitas da. **Lições de procedimento e processo tributário**, 7 ed., Coimbra: Edições Almedina, AS, 2020, p. 76.

impossível encontrar normas de direcionamento exclusivo ao procedimento e normas direcionadas só a relação processual¹¹¹.

No Brasil não há um código de processo administrativo tributário, no caso, entende-se que está ligado ao direito tributário, dessa forma, a regulamentação seria por meio de normas instrumentais e relacionais tributárias, no sentido que, a União legisle sobre matéria de normas gerais em direito tributário por lei complementar a nível nacional de maneira uniforme respeitando a autonomia dos entes federativos. Pois, atualmente, o que existe o Código Tributário Nacional, que dispõe sobre o Sistema Tributário, instituindo normas gerais tributárias e a competência para normatizar o contencioso administrativo tributário aplicadas aos entes federativos por lei complementar.

No CTN apresenta vários artigos no caminho do processo administrativo como por exemplo o art. 142 que trata da constituição do crédito tributário; o arbitramento (art. 145, I), suspensão do crédito tributário (art. 151, III); inscrição da dívida ativa (art. 201, I), parcelamento de débitos tributários e outros, que disciplinam no contexto geral as normas gerais em matéria tributária, configurando a processualidade tributária na esfera da Administração tributária.

O cenário do processo administrativo tributário brasileiro é que ele tem a garantia constitucional no âmbito administrativo capitulado no art. 5º nos incisos LIV e LV, que tratam das garantias do devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa, caracterizada pelas impugnações ou reclamações administrativas ao lançamento tributário regularmente constituído e notificado, tendo seus limites na via administrativa para a solução do conflito tributário, leva a conclusão que o art. 146, III combinado com o art. 24§ 1º da CF/88 que a União pode por lei complementar nacional pode editar uma norma geral do processo administrativo tributário.

O ente que deu um pontapé inicial para regular o Processo Administrativo Tributário na uniformização foi a União que, baseado na Constituição Federal, no Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), no Decreto nº 70.235/72, editou a Lei Federal nº 9.784/99 no sentido da segurança jurídica e uniformização do Processo administrativo devido a distribuição das competências dos entes federativos os Estados, Distrito Federal e os Municípios aplicam a legislação federal como parâmetro.

Enfim, faz-se necessário que se viabilize por Lei Complementar um Código Nacional de Processo Administrativo Tributário que regulamente o processo administrativo tributário na

¹¹¹ DINAMARCO, Candido Rangel. Instituições do direito processual civil: v.1. 8. ver e atual. segundo o Novo Código de Processo Civil. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 135.

aplicação do Estado de Direito Democrático. É necessário lembrar que, já existe um Projeto de Lei Complementar nº 222/13, cujo autor é o ex-senador Vital do Rêgo, com numeração 381/14 na Câmara de Deputados onde estabelece normas gerais sobre o processo administrativo fiscal, no âmbito das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Atualmente, tem um Projeto de Complementar Nº 124, de 2022 cuja autoria é do Senador Rodrigo Pacheco do PSD/MG que disporá sobre normas gerais de prevenção de litígio, consensualidade e processo administrativo, em matéria tributária fazendo alterações na Lei nº 5.172/1966.

Foi criado no Congresso Nacional uma comissão de juristas, por meio Ato Conjunto dos Presidentes do Congresso Nacional e do Supremo Tribunal Federal – STF, n.º 01/2022, como o objetivo de tentar sanar a “loucura do processo administrativo tributário”, em razão da complexidade dos procedimentos e processos tributários existente no ordenamento jurídico do país.

De janeiro a junho de 2022, essa Comissão presidida pela Ministra Regina Helena Costa, Ministra Superior Tribunal de Justiça, já realizou 5 audiências no Senado Federal com juristas especializados na matéria, com objetivo de harmonizar os diferentes procedimentos existentes nas três esferas administrativas tributárias.

A comissão ao final dos trabalhos deverá apresentar um anteprojeto com finalidade uma unificação dos processos administrativos tributários, tornando mais célere e contemporâneo, conforme consta no art. 1º do ato conjunto nº 01/2022 do Senado Federal e STF.

Art. 1º Instituir Comissão de Juristas com a finalidade de apresentar anteprojeto de proposições legislativas tendentes a dinamizar, unificar e modernizar o processo administrativo e tributário nacional.

Parágrafo único. No desempenho da atribuição prevista no caput, a comissão de juristas deverá buscar as seguintes diretrizes:

I – Garantia dos princípios do devido processo legal, da razoável duração do processo, da eficiência, da segurança jurídica, proteção da confiança e do impulso oficial;

II – Parâmetros para a autocomposição extrajudicial com vistas à redução de litígios;

III – parâmetros para a consolidação de teses a serem observadas pela Administração Pública;

IV – Parâmetros para submissão ao Poder Judiciário das teses fixadas na seara do contencioso administrativo e tributário;

V – Definições processuais e procedimentais que simplifiquem o contencioso administrativo e judicial tributário e favoreçam sua sistematização, padronização de ritos e unificação de entendimentos;

VI – Definições processuais e procedimentais que, na medida do possível, sejam aplicáveis ao contencioso administrativo em matéria de Direito Administrativo e Direito Tributário.

A ideia do Ato Conjunto 01/2022 é para a construção do Anteprojeto de Lei Complementar de Prevenção de Litígios, Concensualidade e Processo Administrativo Tributário dentre outros temas, cujo objetivo é dinamizar, unificar e modernizar o processo administrativo e tributário nacional.

Em 11 de Julho foi enviado o Parecer (SF) nº1, de 2022 pela Presidente Maria Regina Helena Costa e os Relatores Valter Shuenquener de Araújo e Marcos Lívio Gomes aprovado pela comissão o relatório final do Ato Conjunto nº01/2022 confirmando a viabilidade da construção legislativa e administrativa do Processo Tributário Nacional.

É bom lembrar a PEC nº 45/2019 apresentada pelo relator João Roma, que visa simplificar os impostos incidentes sobre os bens e serviços ISSQN municipal e o ICMS estadual, como também o IPI, CONFINS e o PIS que pertence à União é o meio para que ocorra a reforma tributária para diminuir a regressividade tributária persistente existente no sistema tributário nacional.

É sabido que existe uma gama de contenciosos administrativos tributários, 1 (um) na esfera federal, o CARF, 26 (vinte e seis) na esfera estadual, 1 (um) no distrito federal, além de diversos contenciosos, já que existem 5.568 municípios na federação brasileira. Com isso, os contribuintes são submetidos aos mais diversos ritos processuais e procedimentos administrativos tributário que, muitas vezes, são divergentes entre si, tornado o sujeito passivo um paciente do regime administrativo tributário e o Poder Público um dos maiores litigantes judiciais do país.

Cabe ao legislativo ao lado da sociedade e dos operadores do direito, dos administrados e a própria administração pública se manifestarem a favor da aprovação dessa lei complementar nacional, para que o processo administrativo tributário seja mais rápido, pragmático, formal e preciso tendo em vista essa aprovação descomplicará a vida da administração pública e dos administrados com foco na justiça tributária.

A viabilidade do Código Nacional do Processo Administrativo Tributário pode ocorrer diante da competência de a União estabelecer normas gerais sobre o processo contencioso fiscal prevista no art. 24, I § 1º combinado com o art. 146, III da CF/88 que permitirá, via lei complementar nacional em matéria de legislação tributária, a produção do código nacional em processo tributário para concretizar a segurança jurídica com o devido processo legal organizado e sistematizado.

Hélio Campos entende que:

Entre as apontadas vantagens, tem-se o fato de que uma legislação codificada permite facilitar a interpretação e a aplicação do direito. Assim ocorre porque o aplicador, ao

invés de se lançar em uma iniciativa exaustiva de pesquisa legal, onde pode encontrar leis confusas e contraditórias, já se dispõe de um corpo orgânico e sistematizado; o que facilita muito, o seu trabalho, tornando-o mais rápido e eficiente¹¹².

Na verdade, não há dúvida quanto à necessidade do código nacional de processo administrativo tributário, mas sempre há os favoráveis e os contrários a codificação, da mesma forma que ocorreram os embates entre Thibaut e Savigny culminando no código alemão civilista- no sentido do direito comum para a Alemanha em 1896, que inspirou e criou o Código Civil Brasileiro de 2002, o qual já houve uma atualização em 2015.

Como tudo na vida há vantagens e desvantagens, a facilidade da sistematização metodológica e organizacional prepondera sobre a profusão e densidade normativa do contencioso fiscal, para a efetivação da segurança jurídica através do código nacional do processo administrativo tributário, existindo um caminho procedimental e instrumental uniforme e harmônico do direito adjetivo tributário para toda a federação nacional.

¹¹² CAMPOS, Hélio Sílvio Ourém. **Entre a justiça e a ordem**: a constituição brasileira de 1988 e o princípio da segurança jurídica. p.1082.

CONCLUSÃO

O processo administrativo tributário é um meio democrático de acesso à justiça na solução do conflito entre o contribuinte e o Fisco, no âmbito da esfera administrativa, sendo originado pela divergência da imposição tributária do Estado e o cidadão contribuinte.

Partindo da premissa que o objetivo do processo administrativo tributário é a solução do conflito e a pacificação social na concretização da justiça fiscal. A defesa da legalidade por meio de um código vem para a concretização da segurança jurídica com previsibilidade, estabilidade, proteção e confiança no sistema jurídico tributário brasileiro, por meio de um instrumento jurídico adequado e apropriado por meio de uma lei complementar nacional definindo os contornos do direito tributário adjetivo, pois o direito positivo tem como objeto facultar ou a proibir condutas.

Sobre a processualidade do processo administrativo tributário, foi observado que ele apresenta as garantias e princípios constitucionais, dentre eles o contraditório e a ampla defesa e o devido processo legal a partir do conflito tributário, sendo regulamentado por normas tributárias formais e instrumentais, executadas pela Administração Tributária Pública e os administrados.

A natureza jurídica do processo administrativo tributário foi imposto pelo art. 5º, LV, da CF/88 que revela o processo na seara da administração judicante, ou seja, o processo administrativo tributário foi recepcionado pela Constituição Federal vigente, sendo uma garantia do Princípio do Estado de Direito que não se pode adiar, nem limitar a sua aplicação, tendo em vista a integração da ampla defesa e do devido processo legal pela Administração Tributária fazendo-se uma relação jurídica de direito público.

Corroborando com a pesquisa o Ato Conjunto 01/2022 que defende a uniformização do processo administrativo tributário elaborou um anteprojeto de proposições legislativas que dinamizam, unificam e modernizam o processo administrativo e tributário nacional cujo relatório final foi aprovado em 06 de setembro de 2022 assinado pela Ministra Regina Helena Costa do Superior Tribunal de Justiça e enviado ao Senado Federal.

Respondendo o problema da pesquisa: de acordo com o sistema constitucional vigente, é possível e pertinente a construção do código nacional de processo administrativo fiscal?" conclui-se que é possível, dentro ordenamento jurídico nacional a viabilidade do Código Nacional de Processo Administrativo Tributário por todas as razões exposta acima, como também está consubstanciado no art. 146, III da Constituição Federal ao definir que Lei Complementar estabelece normas gerais em matéria de legislação tributária e que combinado

com o art. 24, I, XI § 1º da Constituição há a previsão da União em estabelecer normas gerais para a federação brasileira, abrindo o caminho para construção do Código Nacional de Processo Administrativo Tributário para uniformizar o direito tributário instrumental e formal.

A defesa da pesquisa está em torno do Código Nacional de Processo Administrativo Tributário para a Segurança Jurídica, no caminho da simplificação, moralidade e legalidade da jurisdição administrativa tributária de forma harmônica com o processo judicial tributário facilitando a vida dos contribuintes e da administração tributária com qualidade, concretude e eficiência, levando o Brasil a melhoria do sistema processual tornando-o moderno e contemporâneo na solução dos conflitos tributários.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ACRE, **Decreto Nº 13.149** de 4 de novembro de 2005. Que dispõe sobre Regimento Interno do Conselho de Contribuintes do Estado do Acre. Disponível em <<http://sefaz.acre.gov.br/2021/?p=6041>> acesso em: 02 de junho de 2022.

AMARAL, Davi Cozzi do. **O processo administrativo tributário de Pernambuco em perspectiva: análise empírica quantitativa de fatores de influência nas decisões proferidas entre 2015 e 2019**. Dissertação de mestrado – UNICAP – 2021. Disponível em <http://tede2.unicap.br:8080/bitstream/tede/1431/5/Ok_davi_cozzi_amaral.pdf> acesso em: 18 de dezembro de 2022.

ANGHER, Anne Joyce (coord). **Vade mecum acadêmico de direito da rideel**. 32. ed. São Paulo. Rideel, 2021

ALVIM, Tereza Arruda (coord.) **Repertório de jurisprudência e Doutrina sobre Processo Tributário**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 1994.

AMARAL, Diogo Freitas do. **Curso de direito administrativo**: volume 1. 4. ed. Coimbra: Edições Almedina S. A., 2015. p.121.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**, 6. ed., São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2004.

_____. Princípios constitucionais do processo e procedimento em matéria tributária. **Revista de Direito Tributário**, 46/118.

ÁVILA, Humbert. **Teoria da segurança jurídica**. 5. ed., rev., atual., e ampl. - São Paulo: Malheiros, 2019.

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **Teoria geral do federalismo**. Belo Horizonte, FUMARG/UCMG 1982.

BETTI, Emílio. **Interpretação da lei e dos atos jurídicos**: teoria geral e dogmática. Trad. Janira Janini; a partir da segunda edição revista e ampliada por Guiliano Crifò. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

BIELSA, Rafael. **Nociones generales sobre la obligación fiscal**. In: estudios de Derecho Público- Direito Fiscal. Buenos Aires: Depalma, 1951.

BOBBIO, Noberto. **“La certeza del Diritto é um mito?”**, Revista Internazionale di Filosofia del Diritto 28 ,1951.

_____. **O positivismo jurídico**: lições de filosofia do direito. Compiladas por Nello Morra; tradução e notas Márcio Pugliesi, Edson Bini, Carlos E. Rodrigues. São Paulo: Ícone, 2006, p. 79,80.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

BONILHA, Paulo Celso. **Da prova no processo administrativo tributário**. São Paulo: Dialética, 1997.

BORGES, José Souto Maior. Lei complementar tributária. São Paulo: ED. **Revistas dos Tribunais**, EDUC, 1975.

BOTTALLO, Eduardo Domingos, **Curso de Processo Administrativo**. 2. ed. ver. e atual., Malheiros Editores: São Paulo, 2009.

BRASIL. **Decreto nº 70.235**, DE 6 de Março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235Compilado.htm>, acesso em: 01 de junho de 2022.

_____. **Lei nº 10.522**, de 19 de julho de 2002. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110522compilado.htm> acesso 02 de junho de 2022.

_____. **Portaria ME nº 260**, de 01 de julho de 2020. Disciplina a proclamação de resultado do julgamento no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, nas hipóteses de empate na votação. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=110820&visao=compilado>> acesso em: 29 de julho de 2022.

_____. **Portaria MF nº 343**, de 09 de JUNHO de 2015. Dispõe sobre Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências. Disponível em: <<http://carf.economia.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/ricarf-multi-11042022-alterada-ate-port-me-3125-2022.pdf>> Acesso em: 01 de junho de 2022.

BRITO, Mirella Barros Conceição. **Segurança jurídico-tributária e proteção da confiança do contribuinte no Estado de Direito**. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/18518/seguranca-juridico-tributaria-e-protecao-da-confianca-do-contribuinte-no-estado-de-direito>> Acesso em 15 de jun. de 2022.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional**. 5. ed. rev. e atual. De acordo com a Emenda Constitucional n. 64/2010. São Paulo: Saraiva, 2010.

CAETANO, Marcello. **Princípios fundamentais do direito administrativo**. 3. Reimp. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2010.

CAMPOS, Hélio Silvio Ourém. **Entre a justiça e a ordem: a constituição brasileira de 1988 e o princípio da segurança jurídica**.

_____. **O poder da lei versus a lei do poder: a relativização da lei tributária**. Brasília: Centro de Estudos Judiciários, 1 ed. 2011.

_____. Das leis reforçadas no Brasil – uma lembrança da doutrina européia. Aspectos tributários. **Revista Jurídica da Presidência**, Brasília, v. 12, n. 97, p. 325-349, jun/set 2010. Disponível em:

<<https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/view/184/173>> Acesso em: 20 de abril de 2021.

CARF. **Dados abertos**. Disponível em: <<https://carf.economia.gov.br/dados-abertos/dados-abertos-202206-final.pdf>> Acesso em: 06 de junho de 2022.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. São Paulo. Noeses. 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros; VILANOVA Lourival. **Lógica, ciência do direito e direito, in Filosofia**, Anais do VIII Congresso Interamericano de Filosofia e V da Sociedade Interamericana de Filosofia, 1974.

_____. **Curso de direito tributário**, 25 ed., São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. **Processo administrativo Tributário**. Revista de Direito Tributário. São Paulo: RT, n.9/10, 1979.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **O controle de constitucionalidade das leis e o poder de tributar na CF/1988**. 4. Ed. Ver. E atual. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

_____. A lei complementar como agente normativo ordenador do sistema tributário e da repartição das competências tributárias. **Revista da Faculdade de Direito - UFMG**. n.º 37, 2000. Disponível em: <<https://revista.direito.ufmg.br/index.php/revista/article/view/1150>> acesso em: 15 de jan. de 2022.

CONRADO, Paulo César. **Processo tributário**- 3 ed. atualizada com o novo acordo ortográfico. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

CORREIA, J.M. Sérvulo. **Escritos do Direito Público**, V III: Contencioso administrativo. Edições Almedina AS, Coimbra- Portugal, 2019.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 33. ed. Rio de Janeiro: Forense.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **A instrumentalidade do processo**. 6. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 1998.

_____. **Instituições do direito processual civil: v.1**. 8. Ed. ver e atual. segundo o Novo Código de Processo Civil. São Paulo: Malheiros, 2016.

FALLET, Allan George de Abreu. **A natureza jurídica do processo administrativo fiscal**. 1.ed. São Paulo: Noeses, 2019.

FERRAZ, Jr., Tercio Sampaio. **Teoria e norma jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa**. Rio de Janeiro, Forense, 1999.

GOMETZ, GIANMARCO. **La certeza giuridica come prevedibilità**, Torino, Gianppichelli, 2005, Disponível em: <
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=65007&visao=compilado>>, acesso em: 05 de junho de 2022.

JUSTEN Filho, Marçal. **Sujeição Passiva Tributária**. Belém: CEJUP, 1986.

KAUFFMANN, FRAZ-Xavier. Sicherheit als soziologisches und sozialpolitisches problem. 2 ed., Stuttgart, 1973, p. 140 apud ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 5 ed., rev., atual., e ampl. São Paulo: Malheiros, 2019.

KELSEN, Hans, **Teoria pura do direito**. tradução João Baptista Machado, 6 ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

MACEI, Demetrius Nichele. **A verdade material no direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 35. Ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2014.

_____. **Processo tributário**. 7. ed. São Paulo: Editora Atlas S. A. 2014.

MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial**. 13ed. ver e atual.- São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti, JESUS, Isabela Bonfá de. (coord). **Novos rumos do processo tributário: Judicial, administrativo e métodos alternativos de cobrança do crédito tributário**. Volume 1, 1ed. São Paulo. Noeses, 2020.

_____. **Novos rumos do processo tributário: Judicial, administrativo e métodos alternativos de cobrança do crédito tributário**. v. 1, 1. ed. São Paulo. Noeses, 2020

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. v. 1, 20 ed., Rio de Janeiro: Forense, 2011.

MEDUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. 14. ed. ver. e atual. –São Paulo: Editora Revistas dos Tribunais, 2010.

MELO, José Eduardo Soares de. **Processo tributário administrativo e judicial (atualizado pelo código de processo civil de 2015)**. 4. ed., São Paulo: Quartier Latin, 2015.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Malheiros editores, 1991.

NABAIS, José Cassalta. **Direito fiscal**. 9. ed. Coimbra: Editora Almedina S.A., 2016.

NOGUEIRA, Alberto. **Os limites da legalidade tributária no estado democrático do direito: fisco x contribuinte na arena jurídica, ataque e defesa**. 2. ed., São Paulo: Renovar, 1999

NUNES, Cleucio Santos. **Curso completo de direito processual tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 14 ed., - Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2012.

PERNAMBUCO. **Lei n.º 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> acesso em: 07 de junho de 2022.

_____. **Lei n.º 15.683**, de 16 de dezembro 2015. Dispõe sobre a organização e o funcionamento do Contencioso Administrativo-Tributário do Estado, disciplina os órgãos e cargos que o integram. Disponível em: <https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Leis_Tributarias/2015/Lei15683_2015.htm> acesso em: 15 de junho de 2022.

PIAUI. **Lei N.º 6949** de 11 janeiro de 2017. Regula o Processo Administrativo Tributário, dispõe sobre a estrutura, organização e competência do contencioso administrativo no âmbito da Secretaria da Fazenda do estado do Piauí, disciplina a consulta à legislação tributária e o pedido de restituição de tributos pagos indevidamente. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=335784>> Acesso em: 02 de junho de 2022.

PRIA, Rodrigo Dalla. **Reforma do contencioso tributário (parte 2)**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2022-mai-01/processo-tributario-reforma-contencioso-tributario-parte>> Acesso em: 15 de junho de 2022.

RAMOS, Mário de Godoy. **A aplicabilidade do código de processo civil no processo administrativo tributário estadual**. Dissertação de mestrado – UNICAP – 2022. Disponível em: <http://tede2.unicap.br:8080/bitstream/tede/1572/5/Ok_mario_godoy_ramos.pdf> acesso em: 18 de dezembro de 2022.

RIBEIRO, Wilton Luiz Cabral. **Tribunal administrativo tributário do estado-TATE: a eficácia das suas decisões junto aos juizes das varas da fazenda pública do Estado de Pernambuco**. Dissertação de mestrado – UFPE- 2004. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/7789/1/arquivo7905_1.pdf> acesso em: 15 de ago. de 2021.

RIO DE JANEIRO. **Decreto Nº 2473** DE 06 de março de 1979. Que dispõe sobre o Regulamento do Processo Administrativo-Tributário. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=156534>>, acesso em: 02 de junho de 2022.

ROCHA, Joaquim Freitas da. Silva, Hugo Flores da. **Teoria geral da relação jurídica tributária**. Coimbra: Edições Almeina S.A, 2017.

_____. **Lições de procedimento e processo tributário**. 7 ed., Coimbra: Edições Almedina, AS, 2020.

ROCHA, Joaquim Freitas da; SILVA, Hugo Flôres da. **Teoria geral da relação jurídica tributária**. Coimbra: Edições Almedina S.A, 2017.

SACHA, Calmo Navarro Coelho. **Princípios retores da tributação**: legalidade e tipicidade. RDT 33, São Paulo, 1985, p. 206.

SÃO PAULO. **Lei n.º 13.457** de 18 março de 2009. Dispõe sobre o processo administrativo tributário decorrente de lançamento de ofício, e dá outras providências. Disponível em: <<https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Páginas/lei13457.aspx>> Acesso em: 02 de junho de 2022.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Estudos de procedimentos administrativos**/ Aurélio Pitanga Seixas Filho, Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2000.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo tributário**. 13 ed. São Paulo, Barueri: Atlas, 2021.

SEVERO, Fabio Corrêa. **Constitucionalidade (ou não) do voto de qualidade em tribunais administrativos como o CARF**. Trabalho de conclusão curso – UFRS -2019. Disponível em <<https://lume.ufrgs.br/handle/10183/200012>> Acesso em 15 de junho de 2022.

SOUZA JÚNIOR, Antonio Carlos. **A conservação do ato irregular no direito tributário**/ Antonio Carlos Souza Júnior, 1 ed., São Paulo: Noeses, 2022.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**/ atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Glauca Carvalho- Rio de Janeiro, 2008, 27 ed.

SILVA, João Batista de França. **Competência Para legislar sobre processo tributário administrativo na constituição brasileira de 1988**. Dissertação de mestrado – UNICAP-2019. Disponível em: <http://tede2.unicap.br:8080/bitstream/tede/1117/2/joao_batista_franca_silva.pdf> acesso em: 02 de fevereiro. de 2021.

SOUZA, Luiz Cláudio Nogueira de; PRIA, Rodrigo Dalla. **Contencioso administrativo tributário: entre agonia, ceticismo e esperança**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2022-mai-29/processo-tributario-contencioso-administrativo-tributario-entre-agonia-ceticismo>> acesso em: 15 de junho de 2022

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: IBET- Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Editora resenha Tributária Ltda., 1981.

TARRUFO, Michele. **Uma simples verdade**: o juiz a construção dos fatos. São Paulo: editora Juarez de Oliveira, 2002.

TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**. 16. Ed. São Paulo: Saraiva, 2028. p. 883.

TOMÉ, Fabiana Del Madre. **A prova no direito tributário**: de Acordo com o Código de Processo Civil de 2015. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016.

TORRES, Heleno Taveiro. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário.** 3 ed., ver., atual. e ampl. - São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

TORRES, Heleno Taveiro et al. **Direito tributário e processo administrativo aplicados.** São Paulo: Quartier Latin, 2005.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo.** 1 ed., São Paulo: Editora Max Limond, Moisés Limond, 1997.

XAVIER, Alberto. **Do lançamento, Teoria geral do ato, do Procedimento e do Processo Tributário,** 2. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997.