

# ASPECTOS CONTROVERTIDOS ACERCA DO PROCEDIMENTO E PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

## ***CONTROVERSIAL ASPECTS ABOUT THE TAX ADMINISTRATIVE PROCEDURE***

### **Cognitio Juris**

Ano XII - Número 43 - Edição Especial - Novembro de 2022

ISSN 2236-3009

### **Autor:**

José Orivaldo Peres Júnior[1]

**RESUMO:** O presente artigo tem como objetivo central a discussão sobre os principais aspectos controvertidos que circundam as discussões sobre o procedimento e o processo administrativo. Utiliza-se o método dedutivo, com pesquisa bibliográfica. Conclui-se que é imperiosa a distinção entre processo e procedimento. A relevância consiste em fixar que o “processo administrativo” decorre de um litígio entre o Estado e o contribuinte

**Palavras-chave:** Processo. Procedimento. Tributário.

**ABSTRACT:** The main objective of this article is to discuss the main controversial aspects that surround the discussions about the procedure and the administrative process. The deductive method is used, with bibliographic research. It is concluded that the distinction between process and procedure is imperative. The relevance is to establish that the “administrative process” stems from a dispute between the State and the taxpayer.

**Keywords:** Process. Procedure. Tax.

## **1. INTRODUÇÃO**

O sistema tributário nacional contém princípios e regras limitadores do direito de tributar na Constituição Federal de 1988 e em normas infraconstitucionais que merece elogios, pois, de fato, já demonstrou ser operativo e funcional.

Malgrado tais aspectos positivos, a carga tributária atual mostra-se excessiva, assim como a complexidade da legislação fiscal e a imensa quantidade de deveres instrumentais que o contribuinte deve observar.

Disso resulta severas dúvidas hermenêuticas, equívocos do contribuinte, planejamento tributário muitas vezes desconsiderados pela fiscalização e inadimplência, desembocando em litígios administrativos e judiciais em grande escala.

Ganha relevância, portanto, o Contencioso Administrativo Tributário, dado que é imprescindível instrumento de defesa e de proteção ao contribuinte, cercado de garantias e direitos, além de algumas vantagens como: baixa onerosidade; maior celeridade ao desate da lide administrativa; julgamento por especialistas; tendência de uma jurisprudência mais estável; maior transparência com o processo eletrônico; a implantação de julgamentos virtuais, proporcionando acesso mais fácil aos contribuintes e advogados, mormente aqueles que estão fisicamente distantes da sede dos órgãos de julgamento, geralmente nas capitais; segurança jurídica pela definitividade das decisões proferidas, mormente quando favoráveis ao sujeito passivo porque não podem ser rediscutidas pelo Estado no Poder Judiciário, dentre outros.

Neste contexto, mister se faz trazer ao debate a distinção entre procedimento e processo, tendo em vista os direitos e garantias afetos a cada um desses institutos. Discutir os princípios constitucionais e do direito processual aplicáveis, a incidência das regras do Código de Processo Civil supletivamente ao litígio administrativo fiscal, além dos controvertidos temas da “jurisdição administrativa” e da “coisa julgada administrativa”, é

desafiador e provoca reflexões doutrinárias, filosóficas e acadêmicas.

Realmente o assunto é inquietante, de interesse geral da comunidade jurídica e dos contribuintes, por convergir, em última análise, ao sobreprincípio da segurança jurídica.

Longe de esgotar a problemática doutrinária trazida à baila, pretendemos melhor compreender o instituto do “processo administrativo”, que a nosso ver, difere do procedimento administrativo. Para isso, apresenta-se conceituações doutrinárias de autores já consagrados e precedentes jurisprudenciais.

É neste eito que iremos desenvolver nosso trabalho, com o fito de fazer uma interpretação jurídica coerente e adequada em face dos princípios e regras da Constituição Federal e tendo em vista as normas infraconstitucionais em vigor.

## **2. PROCESSO E PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**

O Prof. Paulo de Barros Carvalho[2] entende que a impugnação junto à Administração Pública, relativamente aos atos por ela praticados em matéria tributária, denomina-se “procedimento administrativo tributário” e que “processo”, refere-se à composição de litígios no plano da atividade jurisdicional do Estado, perante o Poder Judiciário. Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martinez Lopez[3], afirmam que se trata de “processo administrativo fiscal”, uma vez que o objetivo da Administração Pública é a providência no reconhecimento de um direito, através de decisão da Administração sobre um litígio que verse sobre a exigência do crédito tributário. Procedimento, por outro lado, é rito, segundo esses autores. No mesmo sentido é o entendimento de James Marins[4].

Concordamos com a segunda posição por ser mais consentânea com os princípios constitucionais vigentes, em especial, quanto ao princípio do devido processo legal e com o conteúdo da linguagem do direito positivo.

Do ponto de vista jurídico, Dejalma de Campos[5] conceitua “processo” como sendo *um*

*conjunto de atos interligados e coordenados praticados para obtenção da decisão de uma controvérsia ocorrida no âmbito administrativo ou judicial.*

A definição acima é inegavelmente aplicável nos litígios administrativos tributários e judiciais.

Assim é que, no âmbito do Direito Administrativo Tributário, uma vez expedida a norma individual e concreta, constituindo o fato jurídico tributário através de linguagem competente, o sujeito passivo é notificado do lançamento fiscal de ofício, fazendo nascer o “crédito tributário”. Com a regular notificação, emerge o direito do contribuinte de exercer seu direito de defesa por meio do devido processo legal. Uma vez exercido o direito de defesa através de impugnação, observado o princípio da dialeticidade, instala-se a relação jurídica processual em razão da controvérsia fixada, dando início ao Contencioso Administrativo Tributário (cf. art. 33 da Lei Paulista n. 13457/09 e art. 14 do Decreto 70.235/72). Após percorrido todos os atos processuais previstos e oportunizados os recursos cabíveis, a Administração Pública decide a questão controvertida de forma definitiva, pondo fim ao litígio, visando, sobretudo, estabilizar a relação jurídica tributária entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, realizando, desse modo, o princípio do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, além de outros princípios constitucionais e administrativos, implementando assim, a segurança jurídica. Semelhantemente ocorre com determinadas questões tributárias, nos termos da Lei 9.784/99.

Portanto, no âmbito da Administração Tributária, toda essa sequência de atos e decisões, também chamados de “rito” ou procedimento, com direitos e garantias ínsitos, configura-se “processo”.

### **3. PROCESSO ADMINISTRATIVO E A CONSTITUIÇÃO FEDERAL 1988**

O conjunto de regras do Contencioso Administrativo Tributário, de natureza puramente processual, garante a isonomia, a imparcialidade e o equilíbrio entre as partes litigantes, tal

como ocorre no processo judicial.

Com efeito, o Direito Processual Fiscal é permeado por princípios constitucionais que são comuns ao Processo Civil da Lei 13.105/2015. O “princípio da legalidade” que é cogente em todos os sistemas do ordenamento, máxime no que tange ao Direito Tributário e ao Direito Processual Tributário. O “direito de petição” (art. 5º, inciso XXXIV, “a”, da CF/88), é garantia de a parte manifestar-se no bojo dos autos da lide, ainda que de forma incidental, mas que também implica na obrigação do órgão julgador pronunciar-se de forma motivada. O “princípio da isonomia” deve ser observado pela Administração Tributária, mediante tratamento imparcial aos litigantes, vale dizer, oportunizando tanto ao sujeito ativo, quanto ao sujeito passivo, deduzir suas razões de fato e de direito. O “princípio da vedação da obtenção ou da utilização de prova ilícita”, que é corolário do princípio da legalidade. As provas eivadas de ilicitude material (obtenção de prova não admitida pelo ordenamento) ou formal (forma ilegítima de como ela se produz, malgrado sua origem seja lícita – exemplo: prova produzida sem submeter ao contraditório), não têm validade, de modo que as provas somente são admitidas se permitidas pela linguagem competente, consoante artigo 5º, inciso LVI, da Carta Magna. O “princípio da publicidade” é outra garantia processual ao Contencioso Administrativo Tributário, com supedâneo nos artigos 5º, inciso LX e 37 da CF/88, visando a transparência dos atos administrativos, inerente ao Estado Democrático de Direito. O “princípio da fundamentação das decisões”, (art. 93, IX e X, CF/88) deve ser rigorosamente observado sob pena de nulidade do ato ou da decisão jurisdicional administrativa. Esse princípio é dirigido não só para aquele profere decisão, mas também para aquele que se insurge contra o ato ou decisão administrativa. Portanto, no processo administrativo, deve haver, além da fundamentação legal, motivação, isto é, as razões que levaram se manifestar, conforme ensinança do Prof. Celso Antônio Bandeira de Mello[6]: *...obrigatoriedade de que sejam explicitados tanto o fundamento normativo quanto o fundamento fático da decisão, enunciando-se, sempre que necessário, as razões técnicas e jurídicas que servem de calço ao ato conclusivo, de molde a poder-se avaliar a procedência jurídica e racional perante o caso*

*concreto*. Não obstante, sob o aspecto processual, são aplicáveis ao processo administrativo fiscal, os “princípios gerais do Direito Administrativo”, conforme artigo 37 da Constituição Federal de 88. São eles: legalidade, razoabilidade e proporcionalidade, moralidade, eficiência e finalidade, a fim de cumprir o desiderato da Administração Pública, em especial, de obter a solução definitiva do conflito de natureza tributária, mediante rigoroso controle da legalidade, cujo resultado é conferir segurança jurídica.

Mas, dentre todos os princípios aplicáveis ao Contencioso Administrativo Tributário, merece destaque o princípio do “devido processo legal”, bem como, do “contraditório e da ampla defesa”.

Infere-se que a própria Constituição Federal colhe como “processo administrativo” o conjunto sistematizado de normas que regula a relação jurídico processual entre as partes ativa e passiva tributárias, visando a solução de uma controvérsia administrativa, regularmente instalada, sob o pálio da ampla defesa e do contraditório.

O devido processo legal no âmbito administrativo e judicial, tal como previsto nos incisos LIV e LV do artigo 5º da Constituição Federal de 1988, é garantia fundamental do cidadão, corolário do Estado Democrático de Direito e, portanto, elevado à condição de cláusula pétrea em nosso ordenamento (artigo 60, § 4º, inciso IV da Constituição Federal).

O inciso LIV do artigo 5º da Magna Carta prescreve que: “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”.

Por sua vez, o inciso LV declara que: “aos litigantes do processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

Na inteligência do inciso LIV do artigo 5º da Carta Constitucional, o princípio do devido processo legal é instrumento da Democracia e do Estado de Direito. É através dele que o

cidadão poderá fazer valer todos os seus direitos fundamentais, mormente quando desrespeitados. É ínsito do devido processo legal a “segurança jurídica”, a igualdade às partes e o sentido de justiça, pois, assegura a todos o pleno exercício da cidadania e a defesa de ilegalidades e abusos, mediante o estrito respeito ao ordenamento jurídico.

Esse princípio pressupõe a existência de um “procedimento ou rito sistematizado” por “lei”, donde as regras processuais a serem observadas devem garantir, dentre outros direitos, o “contraditório” e a “ampla defesa”, consoante o inciso LV do artigo 5º da Constituição de 1988

O contraditório é o direito de a parte ser informada de todos os atos processuais e de ter a oportunidade de se manifestar sobre todo o processado, preservando assim, a igualdade de tratamento das partes.

A ampla defesa, como o próprio nome diz, garante o direito de a parte produzir todas as provas admitidas pelo ordenamento na defesa de seus direitos. No processo judicial, o Capítulo XII, artigos 369 *usque* 484, do Código de Processo Civil, regula os procedimentos e a linguagem competente das provas a serem produzidas. No processo administrativo tributário federal, o Decreto nº 70.235/72, nos artigos 15 e 16, inciso IV, prevê o direito do sujeito passivo de solicitar provas e requerer diligências e perícias, desde que justificadamente. No que pertine ao processo administrativo estadual paulista, o artigo 18 da Lei nº 13.457/09, prescreve que “todos” os meios de provas legais são legítimos para a “prova da verdade jurídica”, o que à evidência, se inclui a prova pericial que, em geral, é pouco utilizada no Contencioso Administrativo Tributário.

Com propriedade, Maria Ângela Lopes Paulino Padilha, observa que a partir dos incisos LIV e LV do artigo 5º da Constituição, o princípio do devido processo legal é interpretado por duas vertentes axiológicas, quais sejam, o “devido processo legal adjetivo” e o “devido processo legal substantivo”:

Sob a perspectiva semântica adjetiva, referido princípio desmembra-se, essencialmente, nas garantias do contraditório e da ampla defesa previstos expressamente no inciso LV. Já o devido processo legal substantivo, enunciado no inciso LIV, é decorrência lógica da estrutura de todos os direitos e garantias consagrados na Constituição Federal.[7]

Assim é que, a Constituição Federal garantiu não só o litígio judicial, mas também o contencioso administrativo, sendo inconstitucional qualquer tolhimento ou mitigação do devido processo legal ao cidadão.

O postulado do devido processo legal é imprescindível no direito tributário em face do poder impositivo que o Estado está investido, pois, invariavelmente, o sujeito passivo da relação tributária é obrigado a contestar e se defender de ilegalidades, arbitrariedades e abusos da Fazenda Pública, inclusive em razão da voracidade do fisco arrecadar cada vez mais. É no âmbito do Contencioso Administrativo Tributário ou perante o Poder Judiciário que o “devedor” da obrigação tributária irá deduzir todos os seus argumentos e fundamentos sobre a inexistência total ou parcial dos fatos jurídicos tributários descritos no antecedente da norma individual e concreta ou mesmo impugnar questões relacionadas ao consequente, além da oportunidade de apresentar provas em seu favor.

O processo administrativo tributário tem início com a impugnação do contribuinte quanto ao lançamento, a multa de ofício aplicada ou a respectiva notificação fiscal, surgindo o litígio. Esse litígio se desenvolve, tendo por fundamento, os princípios já referidos do “devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório”, e com a observância das regras processuais que prescrevem o rito ou procedimento a ser desenvolvido para a concreção do processo, ou seja, para que seu escopo seja alcançado, que é a decisão definitiva para a estabilização da relação jurídica tributária.

Deveras, a própria Carta Ápice, tendo em vista o devido processo legal, emprega o termo “processo administrativo”, como garantia fundamental do cidadão.

#### **4. PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO E A APLICAÇÃO SUPLETIVA DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL/2015**

As regras e preceitos do Direito Processual Civil são plenamente aplicáveis, no que couber, ao Direito Processual Administrativo Tributário, reforçando a ideia da locução “processo administrativo”.

Tanto é verdade que o artigo 15, do Código de Processo Civil[8] em vigor prescreve que as disposições da Lei 13.105/2015 (CPC/15) serão aplicadas de forma supletiva e subsidiariamente ao “processo administrativo tributário”. Dentre as normas que podem ser aplicadas de imediato está o artigo 4º (duração razoável do processo); o artigo 6º (a boa-fé e lealdade das partes para a solução rápida, justa e efetiva do litígio); artigos 7º e 10 (a garantia do tratamento isonômico em relação às partes litigantes e a garantia do contraditório, mesmo quanto à matéria que deva ser conhecida e decidida de ofício); artigo 489 (requisitos essenciais da sentença, principalmente no que tange ao enfrentamento de todos os argumentos da defesa, sob pena de nulidade, de acordo com o § 1º, inciso IV); artigo 926 (perseguir a uniformização da jurisprudência, mantendo sua estabilidade, mediante edição de súmulas que vinculam as decisões dos órgãos administrativos) e artigo 927 (a observância e adoção da jurisprudência ou precedentes dos Tribunais Judiciais, como forma de manter a estabilidade e a coerência das decisões administrativas, que posteriormente serão discutidas no Poder Judiciário). No caso de reconhecimento da Repercussão Geral de determinada matéria pelo Supremo Tribunal Federal, por oportunidade e conveniência da Administração Tributária, poderá ser aplicado artigo 1035, § 5º do Código de Processo Civil, para que os processos administrativos respectivos sejam sobrestados até a decisão final da Corte Suprema.

Não obstante, institutos processuais relevantes como o interesse de agir ou de recorrer, capacidade processual (art. 70 e ss), deveres das partes (art. 77), as nulidades (arts. 276/283), a preclusão, a dialeticidade, o livre convencimento do julgador conforme as provas

e circunstâncias dos autos (persuasão racional – art. 371 do CPC/15), a questão do ônus da prova (art. 373 do CPC/15), a busca da verdade “jurídica”, duplo grau de jurisdição, requisitos da fundamentação das decisões (art. 489, parágrafo 1º, do CPC), *tempus regit actum* (teoria do isolamento dos atos – art. 14 do CPC), a imutabilidade das decisões irrecorríveis, dentre outros, também devem ser adotados no processo administrativo tributário.

Em se tratando do Contencioso Administrativo Tributário, a Lei Federal nº 9.784/99, regulando o Rito Geral, que tem aplicação restritiva (artigo 69 – exemplo: compensação não homologada) e o Decreto nº 70.235/72, que regula o Rito Especial (exemplo: Lançamento de Ofício ou Auto de Infração), garantem o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa no âmbito federal. A Lei Estadual nº 13.457/09 sistematiza o processo administrativo paulista, declarando no artigo 1º, que a norma regula a solução de litígios relativos aos tributos e às penalidades. Na seara Municipal, mais precisamente na cidade de São Paulo, há o Conselho Municipal de Tributos do Município de São Paulo, regulado pela Lei Municipal nº 14.107/05, que iniciou suas atividades em agosto de 2006. É órgão colegiado paritário, contendo Câmaras Julgadoras e Câmaras Reunidas para decisões em plenário. Contudo, na maioria das cidades não há órgão julgador administrativo ou processo administrativo sistematizado, mitigando, desta forma, o direito fundamental do devido processo legal do contribuinte. Mas, nem por isso, o contribuinte fica prejudicado ou impedido de reivindicar seu direito de revisão de atos administrativos, podendo se valer do “direito de petição”, previsto no artigo 5º, inciso XXXIV, letra “a” da Constituição Federal de 1988, de modo que requerimentos ou insurgências poderão ser dirigidos à autoridade responsável e, em última instância, ao Prefeito Municipal.

Por tais aspectos é que a locução “processo administrativo” é reiteradamente empregada pela legislação que regula do Contencioso Administrativo Tributário, no âmbito dos entes políticos.

Corroborando nosso entendimento, verifica-se que o Decreto 70.235/72, que dispõe sobre o

Contencioso Administrativo Tributário Federal, já no artigo 1º, declara tratar-se de “processo administrativo”. E, os artigos 7º *usque* 22, Seção III, do referido Decreto, prescrevem sobre o “procedimento” de formação até o encerramento do processo administrativo, além das demais regras processuais que regulam a relação processual formada entre o sujeito ativo e o sujeito passivo da relação tributária.

Diz o referido artigo 1º do Decreto 70235/72 que:

Art. 1º Este Decreto rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União e o de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal.

Os artigos 1º e 2º da Lei Bandeirante que regula o Contencioso Administrativo Tributário também faz referência a “processo administrativo”, bem como, a outros princípios gerais que são comuns ao direito processual civil:

**Artigo 1º** - Esta lei regula o processo administrativo tributário, decorrente de lançamento de ofício, para solução de litígios relativos aos tributos estaduais e respectivas penalidades.

**Artigo 2º** - O processo administrativo tributário obedecerá, entre outros requisitos de validade, os princípios da publicidade, da economia, da motivação e da celeridade, assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

**§ 1º** - Aqueles que de qualquer forma participam do processo devem comportar-se de acordo com a boa-fé, zelando pelo andar do processo e cooperando entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva. (NR)

**§ 2º** - Será proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, impugnações, defesas ou recursos administrativos. (NR)

- Vide artigo 1º das Disposições Transitórias da [Lei nº 16.498, de 18/07/2017](#).

§ 3º - Os pedidos de diligência suspendem o prazo mencionado no parágrafo anterior. (NR)

- §§ 1º, 2º e 3º acrescentados pela [Lei nº 16.498, de 18/07/2017](#).

A Lei Municipal paulistana n. 14.107/05, no artigo 1º, também consagra a locução “processo administrativo”, nos seguintes termos:

Art. 1º Esta lei regula as medidas de fiscalização, a formalização do crédito tributário, o processo administrativo fiscal decorrente de notificação de lançamento e auto de infração, o processo de consulta e demais processos administrativos fiscais, relativos a tributos administrados pela Secretaria Municipal de Finanças, e cria o Conselho Municipal de Tributos.

Com efeito, o termo “processo administrativo” é assim concebido pela legislação processual administrativa tributária da União, dos Estados e dos Municípios, não obstante os ritos procedimentais nelas previstos.

## **5. PRINCÍPIOS ENDÓGENOS E EXÓGENOS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**

É cediço que a legislação tributária brasileira é complexa, máxime no que tange aos incontáveis deveres instrumentais previstos, que ao menor deslize do contribuinte, pesadas multas fiscais são aplicadas, podendo, inclusive, em alguns casos, também incidir tributação.

Mesmo com todos os princípios e regras relativas às limitações do poder de tributar prescritos na Carta Constitucional. Mesmo com toda a legislação infraconstitucional, tais como o Código Tributário Nacional, Leis Complementares, Leis Ordinárias, Decretos, Portarias, Instruções Normativas, Resoluções, sobretudo para “proteger o contribuinte”, ainda sim, ilegalidades e arbitrariedades são praticadas de forma recorrente pelo fisco.

Nesse cenário, a garantia do devido processo legal na esfera administrativa tributária é relevantíssima na tensa relação entre o fisco e o “contribuinte”, propiciando às partes, um ambiente mais democrático e em igualdade de condições para o debate aberto de questões tributárias complexas e controvertidas, máxime quando depender de análise de provas.

Para tanto, os princípios endógenos e exógenos são diretrizes para nortear o processo administrativo e que hão de ser observados para a devida e esmerada tramitação da marcha processual, objetivando o cumprimento de sua função constitucional à sociedade (art. 5º, incisos LIV e LV).

Feitas tais considerações, mister considerar os princípios endógenos e exógenos de natureza processual, aplicáveis ao processo administrativo.

Quanto aos postulados endógenos, há dois tipos[9]. O primeiro postulado endógeno intrínseco ao “processo administrativo”, ao diz respeito à oficialidade, isto é, a impulsão de ofício do andamento processual pela Administração Pública, tendo em vista as provas pré-constituídas, desde que provocado pelo particular. A partir daí, a autoridade administrativa deverá envidar providências, não só para o regular curso do processo propriamente dito, mas também no sentido de obter provas e informações para esclarecimentos fáticos do suposto normativo. A omissão acarreta responsabilidade dos agentes públicos, sendo que a legislação processual administrativa federal é expressa no sentido de prescrever o impulsionamento de ofício do processo, consoante artigo 2º, inciso XII, da Lei 9784/99 e artigo 18 do Decreto 70.235/72. Outro postulado ligado a esse tipo endógeno, está o princípio da legalidade objetiva, pois, o processo administrativo deve seguir rigorosamente a normas jurídicas processuais, fazendo valer a vinculação administrativa e a justiça tributária.

Por outro lado, o segundo tipo, ligado à participação das pessoas da relação processual, se desdobra nos princípios endógenos do “formalismo moderado” e do “contraditório e a ampla defesa”, bem como, da “imparcialidade” da decisão relativa à matéria impugnada pelo

contribuinte.

O “princípio do formalismo moderado”, conforme preconizado pelo saudoso jurista Geraldo Ataliba[10], a formalidade processual não é ignorada, mas apenas o aspecto formal rígido. Deve ser privilegiada a flexibilização das formalidades e regras processuais para proporcionar a busca da verdade jurídica que é uma das diretrizes do controle da legalidade dos atos administrativos, através do Contencioso Administrativo Tributário. Assim, as eivas quanto aos requisitos formais das peças impugnatórias ou recursais, por exemplo, devem ser relevadas, em prol da intenção de impugnar ou de recorrer, evitando-se embaraços e obstáculos que prejudiquem as prerrogativas e as demandas do contribuinte. Os “princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa” como já expusemos sobejamente, é direito fundamental do cidadão e a razão de ser do processo administrativo, de modo a implementar o sobreprincípio da segurança jurídica. E a “imparcialidade” do Estado, é corolário dos princípios previstos no art. 37 da Carta Magna.

Mas, há um terceiro aspecto, pois, o processo administrativo fiscal também tem como finalidade própria, ao atendimento da demanda dos contribuintes, que são os princípios exógenos.

Ei-los:

- a. O “caráter escrito do procedimento”, proporciona estabilidade e segurança jurídica, inibindo arbitrariedades e prejuízo ao andamento do processo.
- b. A “busca da verdade jurídica”, é uma necessidade para o efetivo reconhecimento dos fatos jurídicos por método previsto no direito, que se desenvolve e se realiza, tanto na fase do procedimento administrativo anterior à fase litigiosa, quanto no âmbito do Contencioso Administrativo Tributário. É que a enunciação do fato jurídico relatado no antecedente da norma individual e concreta, bem como, o nascimento da obrigação tributária, ocorrem somente se for verificada a ocorrência do fato descrito

conotativamente no antecedente da regra-matriz de incidência, mediante as provas em Direito admitidas. De rigor que a autoridade lançadora, ao expedir na norma individual e concreta, observe os pressupostos e formalidades previstos no ordenamento, e que apresente os seus “fundamentos”, apontando os dispositivos legais infringidos, e sua “motivação”, isto é, justificando e relatando os eventos tributários ocorridos, para fins de subsunção à hipótese tributária previsto no seu antecedente, baseado em provas. Neste sentido leciona a Professora Fabiana Del Padre Tomé<sup>[11]</sup>: *Obviamente, a enunciação do fato jurídico posto no antecedente da norma individual e concreta precisa realizar-se em conformidade com as regras do sistema, observando forma e o conteúdos normativamente previstos. Os princípios da legalidade e da tipicidade na esfera da tributação, por exemplo, exigem que as relações obrigacionais e sancionatórias sejam desencadeadas apenas e efetivamente verificados os fatos conotativamente descritos nas correspondentes hipóteses normativas, razão pela qual se faz imprescindível que tanto os atos de lançamento e de aplicação de penalidades como as decisões proferidas no curso dos processos administrativos tributários, sejam pautados em provas.* Portanto, o controle da legalidade dos atos administrativos praticados pela autoridade fiscal deve ter em mira a verdade jurídica, de tal modo que o processo administrativo é instrumento de realização desse princípio.

- c. A “ausência de custas” é outra marca externa do processo administrativo, que tem como justificativa o interesse do próprio Estado, que é o “controle da legalidade” consistente na “revisão” dos atos administrativos de lançamento, na imposição de penalidades fiscais e a notificação ao sujeito passivo, a despeito do caráter litigioso que é instaurado. Assim, a exigência de custas ou depósito total ou parcial do crédito tributário como condição do direito de recorrer, tolhe o direito fundamental do contribuinte do “devido processo legal” e não se coaduna com a busca pelo ato final controlador da legalidade. Ademais, este princípio exógeno, recebeu o placê do Pretório Excelso, através da Súmula Vinculante n. 21 que diz: *É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso*

*administrativo.*<sup>[12]</sup>

- d. A “celeridade, simplicidade e economia processual”, são princípios que estão jungidos e interessa a todos. Ao Estado, que atenderá o princípio da eficiência previsto no art. 37 da CF/88 e os interesses públicos arrecadatários na exigência de crédito tributário, para compor o erário. Ao particular, que, ao estabilizar a relação tributária, proporciona segurança jurídica. A legislação infraconstitucional prescreve prazo para que se efetive a “duração razoável do processo”, *ex vi* do artigo 24 da Lei nº 11.457/2007 c.c. o artigo 2º, inciso IX, da Lei 9784/99 e artigo 2º, parágrafo 2º, da Lei Estadual Paulista n. 13.457/09. Se o prazo prescrito nas respectivas normas não forem observados, isto é, configurada a mora da Administração Pública, a omissão fica sujeita ao controle judicial, de modo que o interessado poderá requerer judicialmente uma obrigação de fazer, consistente na imposição para que o órgão julgador competente profira a decisão administrativa pendente em determinado prazo a ser assinado pelo Juiz.

Neste eito, destacamos ainda algumas características que o processo administrativo tributário confere: *(i)* a menor onerosidade; *(ii)* é mais célere; *(iii)* os julgamentos são proferidos por especialistas; *(iv)* maior estabilidade da jurisprudência; *(v)* garantia de que a decisão favorável ao contribuinte no âmbito administrativo é definitiva, ou seja, de que a matéria não poderá ser rediscutida pela Fazenda Pública no Poder Judiciário; *(vi)* garantia de certidões de regularidade fiscal (art. 206 do CTN); *(vii)* impossibilidade de ajuizamento de ação penal por denúncia do Ministério Público por crime contra a ordem tributária, em razão da suspensão da exigibilidade do crédito tributário (Súmula Vinculante n. 24 do STF); *(viii)* e, no que tange ao tema que envolve a multa fiscal, o sujeito passivo poderá apresentar elementos e provas, bem como, sustentar oralmente suas razões recursais ou em contrarrazões, perante o Tribunal Colegiado em instância recursal.

Os princípios específicos e os externos acima indicados são de caráter eminentemente processual e imanentes aos demais postulados do Direito Processual Administrativo Fiscal, que devem informar o “processo administrativo tributário”.

## **6. A FUNÇÃO JURISDICIONAL ATÍPICA DO ESTADO E A “COISA JULGADA ADMINISTRATIVA”**

O processo administrativo fiscal, à evidência, não se confunde com o processo judicial tributário, embora muito se assemelhe, mormente por conta a aplicação subsidiária do CPC (art. 15).

O processo administrativo é instrumento de revisão do lançamento tributário, da aplicação das penalidades fiscais e da notificação ao contribuinte, em sede de controle de legalidade dos atos da Administração, diante do litígio instaurado, pela impugnação do contribuinte, tendo em vista o devido processo legal. O Poder Judiciário, por sua vez, aplica o direito, compõe conflitos e realiza o sobreprincípio da Justiça pela atividade jurisdicional que o Estado está investido (art. 5º, inciso XXXV, CF/88).

Entretanto, alguns institutos ou formas do Direito Processual Civil são plenamente aplicáveis ao processo administrativo por expressa previsão legal. Outros, porém, embora não previstos na legislação processual administrativa, também podem ser utilizados.

Assim, é lícito afirmar que a “jurisdição” *lato sensu* não diz respeito apenas ao processo judicial, mas também ao processo administrativo, porém, de forma atípica. De outro lado, a solução de definitividade das decisões administrativas do Contencioso Administrativo Tributário, podem ser chamados de “coisa julgada administrativa”.

### **6.1 A Função Jurisdicional Administrativa Tributária**

A análise etimológica do vocábulo jurisdição indica a presença de duas palavras latinas: jus, juris (direito) e dictio, dictionis (ação de dizer). Esse “dizer o direito” começa quando o Estado chama para si a responsabilidade de solucionar as lides.

Cândido Rangel Dinamarco[13] define jurisdição como a *função do Estado, destinada à solução imperativa de conflitos e exercida mediante a atuação da vontade do direito em*

*casos concretos.*

Segundo Vicente Paulo e Marcelo Alexandrino[14], no sistema do contencioso Administrativo há uma dualidade de jurisdição: a jurisdição administrativa (formada pelos tribunais de natureza administrativa, com plena jurisdição em matéria administrativa) e a jurisdição comum (formada pelos órgãos do Poder Judiciário, com a competência de resolver os demais litígios).

O processo judicial está jungido ao campo da jurisdição por pressupor a existência de um órgão estatal independente e imparcial, credenciado a compor conflitos de interesses, de maneira peremptória a definitiva.[15]

Contudo, no processo administrativo, o mesmo ocorre. É inegável que uma vez instaurado o litígio administrativo, são desencadeados atos e termos voltados para se obter um resultado, com solução de definitividade da controvérsia, observado o devido processo legal.

Pela relação processual administrativa instalada, a parte ativa é o Estado; a parte passiva é o contribuinte; e de “forma atípica”, o Estado também assume a condição de órgão estatal credenciado (Estado Juiz), consubstanciado pelos Tribunais administrativos, garantido o duplo grau de jurisdição, para apreciar e julgar os conflitos.

Nessa função, dita atípica, o Estado, por força do artigo 37 da Constituição Federal, deve compor os litígios de forma imparcial e independente, com observância dos princípios da moralidade, da legalidade, da vinculação e da eficiência, que impõem a necessária imparcialidade e independência. Por isso que não é à toa que a legislação processual administrativa brasileira adota a composição paritária dos seus órgãos julgadores administrativos, como se vê da Lei 11.941/2009, artigos 48 e 49, na esfera federal, sem contar que o art. 28 da Lei 13.988/2020, prevê o voto de desempate em favor do contribuinte e a Lei Paulista n. 13.457/09, que também prevê a paridade na composição das Câmaras de julgamento, que são presididas por juízes “contribuintes” nas Câmaras pares.

Com efeito, sendo a “jurisdição” uma função e não uma competência em si, é forçoso admitir que o Estado, ao proferir decisões administrativas solucionando conflitos, através de seus órgãos de julgamento, exerce uma “jurisdição substitutiva”, consoante os princípios constitucionais aplicáveis, as normas processuais infralegais e os princípios gerais do direito tributário e do direito público (art. 108 do CTN).

O Eminentíssimo Juiz Federal e Professor Paulo Cesar Conrado<sup>[16]</sup> vai na mesma linha de pensamento ao reconhecer que *a atividade desenvolvida pela Administração nos aludidos processos (administrativos) é, mesmo que atipicamente, manifestação jurisdicional — (i) é estatal (...) e (ii) tendente à composição de conflitos ...*

De acordo com J.E. Carreira Alvim<sup>[17]</sup>, *se é certo que habitualmente as duas funções estão confiadas a órgãos distintos, isto nem sempre acontece, pois há órgãos jurisdicionais investidos de funções administrativas e órgãos administrativos investidos de funções jurisdicionais*. E prossegue dizendo que o principal critério para diferenciar ambas as funções seria o fato de a jurisdição ser uma “atividade de substituição” na tarefa de composição de conflitos de interesses. Na atividade da administração, ao contrário, o Estado age em seu próprio nome, nos limites da lei, tendo em vista o princípio da vinculação.

Assim, desde que haja um litígio administrativo, forçoso concluir que o exercício da jurisdição não é exclusivo dos órgãos do Poder Judiciário, podendo tal função ser exercida, de forma atípica, igualmente pelo Poder Executivo e até mesmo pelo Poder Legislativo. Os poderes Executivo, Legislativo e Judiciário têm suas competências típicas claramente definidas pela Constituição Federal, que são imanentes à Separação dos Poderes (art. 2º, da CF/88). Mas, no exercício de suas atividades, os diferentes órgãos desses poderes nem sempre exercem exclusivamente funções que lhes são próprias. Ou seja, esses órgãos podem vir a exercer, não somente suas funções típicas, mas igualmente, funções atípicas, atinentes aos outros poderes. A administração pública, portanto, apesar de ter a função executiva como intrínseca à sua existência, também pode e deve exercer funções atinentes a outros órgãos, como a

função legislativa e jurisdicional, como é o caso dos órgãos de julgamento do Contencioso Administrativo Tributário (Ex: CARF, TIT e CMT).

A Administração Pública muitas vezes exerce uma função legislativa, ao expedir normas regulamentadoras de leis, como Portarias, Resoluções, Instruções Normativas. Outras vezes, exerce uma função tipicamente executiva, ao praticar ato de lançamento de ofício de tributos. E também, uma função jurisdicional através dos órgãos julgadores instituídos por lei com competência para apreciar e julgar conflitos de matérias tributárias.

Afirmar que a atividade jurisdicional também é exercida pelos tribunais administrativos tributários, não se contrapõe ao princípio da unidade de jurisdição prevista no artigo 5º, inciso XXXV, consagrado em nossa Constituição Federal, até porque, as inconstitucionalidades, as decisões administrativas eivadas de dolo ou fraude e aquelas em que forem desfavoráveis ao contribuinte, podem e devem ser apreciadas pelo Poder Judiciário.

Destarte, a decisão administrativa tem natureza jurisdicional “atípica”, dado que no Contencioso Administrativo Tributário, o Estado figura como parte e também como “Estado Juiz” para solucionar os litígios administrativos entre o sujeito ativo e o sujeito passivo da relação tributária, por meio de decisão com solução de definitividade, ainda que endoprocessual em relação ao contribuinte, quando a decisão lhe é desfavorável.

## **6.2 Coisa Julgada Administrativa Tributária**

A coisa julgada em sentido material, decorre da segurança jurídica através da indiscutibilidade, imutabilidade e coercibilidade, que são atributos especiais que qualificam os efeitos resultantes do comando sentencial. A coisa julgada material, portanto, é um fenômeno processual relacionado exclusivamente às decisões definitivas ou de mérito. Esta produz efeitos além dos limites do processo em que foi proferida. Por ela, a decisão não mais poderá ser alterada ou desconsiderada em outros processos.

A coisa julgada formal (preclusão máxima), é endoprocessual, pois, o fenômeno se opera internamente no “processo” e afeta direitos e faculdades processuais. Se refere ao momento em que não é mais cabível qualquer recurso ou tendo ocorrido o esgotamento das vias recursais. Assim, esta representa a imutabilidade do ato final do processo (sentença, acórdão, decisão final administrativa dentro do contencioso) não mais sujeito a recurso.

Conforme conceito de GUSTAVO SAMPAIO VALVERDE[18], coisa julgada é **“uma comunicação normativa que prescreve o esgotamento das competências comunicativas até então disponibilizadas pelo sistema jurídico para o processamento de um determinado fato social.”**

No ordenamento brasileiro a coisa julgada visa primordialmente a segurança jurídica às comunicações produzidas pelo direito. A coisa julgada tem por pressuposto dar estabilidade dos julgados e segurança ao titular do direito, de que, por meio da decisão judicial, o direito reconhecido ingressou em seu patrimônio e a terceiros, para a realização de outros negócios jurídicos.

No campo do Direito Tributário, a função da decisão administrativa irreformável, também tem por escopo dar segurança jurídica e ainda, como critério de justiça tributária, bem como, para fazer valer os princípios previstos no artigo 37 da CF/88 e os princípios constitucionais tributários (artigos 145, 150 e seguintes, da CF/88).

Ora, como dissemos alhures, o processo administrativo é voltado para a obtenção de um resultado, que é o ato final do Estado, produzindo, a partir daí, todos os regulares efeitos jurídicos.

Vale dizer que a partir da decisão administrativa definitiva em desfavor do contribuinte e com a mora do sujeito passivo, o crédito tributário passa a ser exigível; com a inscrição da dívida ativa, ele será exequível. Porém, pelo princípio estatuído no artigo 5º, inciso XXXV da Carta Magna, o sujeito passivo poderá rediscutir qualquer matéria no Poder Judiciário. Neste

caso, haverá “coisa julgada formal”, pois, a imutabilidade da decisão administrativa se opera apenas dentro do Contencioso Administrativo Tributário, justamente porque o contribuinte poderá questionar toda a matéria impugnada judicialmente.

Mas se for favorável ao contribuinte, a decisão administrativa é imutável quanto ao mérito do crédito tributário controvertido, não podendo ser questionado no Poder Judiciário pelo Estado, de modo que na hipótese extinção total ou parcial do crédito tributário, as “portas do judiciário se fecham”. Aqui, opera-se a “coisa julgada material”.

O Estado não pode rediscutir seus próprios atos no Poder Judiciário. Uma vez encerrado o processo administrativo tributário, a decisão jurisdicional administrativa é definitiva, de acordo com o disposto no artigo 156, inciso IX do Código Tributário Nacional:

Artigo 156: Extinguem o crédito tributário:

[...]

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória.

Alberto Xavier assevera que as decisões finais proferidas pelos Tribunais Administrativos são vinculantes:

[...] a jurisdicionalização do processo administrativo em geral, e em matéria tributária em especial, revela-se através de três traços essenciais: a garantia do duplo grau, o princípio do contraditório, como meio de exercício do direito de ampla defesa, e o princípio do efeito vinculante para a Administração das decisões finais nele proferidas.[\[19\]](#)

No mesmo sentido, a Desembargadora do Egrégio Tribunal Regional Federal da 3ª Região, Diva Prestes Marcondes Malerbi asseverou que:

Entretanto, é o corolário imediato da equiparação constitucional do processo administrativo ao processo judicial, exatamente, o efeito vinculante para a própria Administração Pública das decisões em processo administrativo tributário, por seus órgãos de julgamento. O que equivale a dizer que somente assim, a segurança jurídica e a proteção de confiança, valores elementares do Estado Democrático de Direito, podem ser assegurados pelo 'instrumento do processo administrativo'.[\[20\]](#)

O Decreto nº 70.235/72 prescreve nos artigos 42 e 45, que a decisão administrativa é definitiva, quando findo o processo administrativo fiscal:

Artigo 42: São definitivas as decisões:

- I - de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;
- II - de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição;
- III - de instância especial.

Parágrafo único: Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.

Artigo 45: No caso de decisão definitiva favorável ao sujeito passivo, cumpre à autoridade preparadora exonerá-lo, de ofício, dos gravames decorrentes do litígio.

Ao comentar as normas suso transcritas, James Marins leciona que a decisão definitiva favorável ao sujeito passivo, denominando-a como coisa julgada administrativa, garante a segurança jurídica, a imutabilidade relativa do crédito tributário e a não precariedade da decisão jurisdicional administrativa:

A coisa julgada administrativa configura-se como elemento imprescindível para a garantia da Segurança Jurídica e da imutabilidade relativa do crédito tributário, conforme preveem as normas constantes nos artigos 141 e 145 do CTN, que colaboram para garantir a existência de parâmetros mínimos para a procedibilidade que viabilize o exercício do poder de autotutela estatal na relação tributária. O artigo 45 do Decreto nº 70.235/72 garante a não precariedade do ato administrativo que finda o processo administrativo fiscal. A denominada ‘coisa julgada administrativa’, embora possuidora de contornos que a diferenciam da coisa julgada judicial, possui em seu âmago idêntico princípio fundamental, sendo possível inclusive argumentar no sentido do exercício do poder de autotutela estatal nas relações tributárias que se transfigura no processo administrativo tributário, pautado na garantia da segurança jurídica e na imutabilidade relativa do crédito tributário.[\[21\]](#)

Não se nega o direito e o dever de a Administração Pública rever seus atos consoante o princípio da vinculação (artigo 142 do CTN e artigo 37 da Constituição Federal de 1988), tanto que o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula nº 473, em 1969, nos seguintes termos:

Enunciado nº 473: A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque dêles 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 judicial.

Extrai-se da Súmula nº 473 que somente os atos ilegais ou que ainda não ensejaram direitos ao administrado, podem ser revistos.

Interessante notar que logo depois da edição da Súmula nº 473, o próprio Supremo Tribunal Federal, através da 1ª Turma, no RE nº 68.253/PR, com publicação no DJ de 08 de maio de 1970, reconheceu que a decisão administrativa do Conselho de Contribuintes do Paraná que havia dispensado o sujeito passivo do pagamento do então “selo federal”, equivale à coisa

julgada e que não pode ser revisada, pois tem força vinculativa.

A ementa do acórdão é a seguinte:

EMENTA: Coisa julgada fiscal e direito subjetivo. A decisão proferida pela autoridade fiscal, embora de instância administrativa, tem, em relação ao Fisco, força vinculatória, equivalente à da coisa julgada, principalmente quando aquela decisão gerou direito subjetivo para o contribuinte. Recurso Extraordinário conhecido e provido.[\[22\]](#)

Foi nesse sentido que o Superior Tribunal de Justiça, conforme o julgado abaixo indicado, deixou assentado que a revisão do ato administrativo somente é cabível enquanto não gerar direitos ao administrado:

Mandado de segurança. Ato administrativo. Preclusão administrativa. I - O ato administrativo conta com a retratabilidade que poderá ser exercida enquanto dito ato não gerar direitos a outrem. Ocorrendo a existência de direitos, tais atos são atingidos pela preclusão administrativa, tornando-se irretratáveis por parte da própria administração. II - É que, exercitando-se o poder da revisão de seus atos, a Administração tem que se ater aos limites assinalados na lei, sob pena de ferir o direito líquido e certo do particular, o que configura ilegalidade e ou abuso de poder. III - Segurança concedida (STJ - 1ª Seção - MS nº 09/DF - Relator Ministro Pedro Accioli - j. 31/10/89 - RSTJ 17/195).[\[23\]](#)

Em suma: as decisões definitivas proferidas no âmbito do Contencioso Administrativo Tributário, total ou parcialmente favoráveis ao contribuinte, são imutáveis e indiscutíveis, máxime por força do artigo 156, inciso IX do CTN, operando-se, neste caso, a “coisa julgada em sentido material”. Todavia, nas decisões definitivas favoráveis ao Estado, teremos a “coisa julgada em sentido formal”, uma vez que poderão ser rediscutidas no Judiciário pelo contribuinte, podendo invocar, inclusive, outras matérias jurídicas que sejam oportunas.

Assim, de forma geral, entende-se como decisão administrativa irreformável, aquela

proferida no contencioso administrativo, em sede de impugnação ou de recurso, por órgãos julgadores ou seus colegiados, de não caiba mais recursos.

Com tais considerações, podemos chamar a decisão administrativa definitiva e irrecorrível, no âmbito do Contencioso Administrativo Tributário, de “coisa julgada administrativa”, malgrado possua contornos próprios que diferem da do judicial, mas com o mesmo princípio fundamental, que é a segurança jurídica pela estabilização das relações jurídicas tributárias.

## **7. DEFINIÇÃO DE PROCESSO E PROCEDIMENTO**

Podemos definir “processo administrativo tributário” como o conjunto de regras que prescrevem os atos interligados, conjugados e coordenados, visando a obtenção de um resultado pela Administração Pública Tributária, pondo fim à controvérsia instalada, estabilizando a relação jurídica tributária entre o sujeito ativo e o sujeito passivo.

O “procedimento administrativo tributário” diz respeito ao rito desenvolvido frente à relação jurídica processual existente entre as partes, unidas em torno de um litígio para dar concretude ao processo, realizando seu desiderato. Também se considera “procedimento” os atos administrativos anteriores à impugnação do contribuinte e aqueles após o encerramento da fase do contencioso administrativo tributário, até o ajuizamento da medida judicial de cobrança forçada, visando a consecução de uma finalidade ou um resultado.

A diferença entre processo e procedimento é notória. Enquanto “processo” diz respeito a uma relação jurídica, jungido ao princípio do devido processo legal, na solução de uma controvérsia, “procedimento” é uma sequência de atos e fatos até chegar ao ato final para alcançar uma finalidade e um resultado, mormente no cumprimento do disposto no artigo 37 da Carta Magna.

## **8. CONCLUSÃO**

Se diante de uma controvérsia entre o contribuinte e o Estado surge a relação jurídica

processual, impondo-se o devido processo legal, o direito à ampla defesa e do contraditório, culminando numa decisão sobre uma providência ou um direito do contribuinte de forma definitiva, solucionando o conflito instaurado, é lícito afirmar que locução adequada é “processo administrativo tributário”.

Tal assertiva é confirmada pelo direito positivo. A Constituição Federal, no artigo 5º, incisos LIV e LV, assim como a legislação do Contencioso Administrativo Federal (art. 1º, do Decreto 70.235/72), Estadual (Lei n. 13.457/09, artigos 1º e 2º) e no Municipal (São Paulo - artigo 1º), adota a locução “processo administrativo”.

O processo administrativo fiscal é permeado por princípios constitucionais e por princípios do Direito Processual Civil. Além do mais, as regras do Código de Processo Civil tem aplicação subsidiária, consoante previsão expressa contida no artigo 15, do referido *códex*, assim como são aplicáveis os princípios endógenos (oficialidade, o contraditório, a ampla defesa e a imparcialidade) e exógenos (caráter escrito do procedimento, a busca da verdade jurídica, ausência de custas e celeridade, simplicidade e economia processual), de tal forma que não há que se falar em mero “procedimento administrativo” a partir da existência litígio desencadeado pela impugnação do sujeito passivo tributário.

A função jurisdicional atípica do Estado e a “coisa julgada administrativa” também são marcas que caracterizam o “processo administrativo tributário”. A decisão jurisdicional administrativa dá efetividade à solução de um conflito entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, estabilizando a relação tributária, ultimando a segurança jurídica intra partes, consubstanciada na chamada “coisa julgada administrativa”.

A decisão administrativa irreformável contrária ao contribuinte faz “coisa julgada formal”, pois, torna imutável o deslinde da relação jurídica processual específica (endoprocessual), eis que poderá ser rediscutida no Poder Judiciário. A decisão definitiva e irreformável favorável ao contribuinte faz “coisa julgada material”, posto que o Estado não pode levar ao judiciário

a rediscussão da matéria julgada, sob o pretexto do princípio do controle da legalidade, tendo em vista o disposto no artigo 156, inciso IX do Código Tributário Nacional. Esse entendimento é iterativo na doutrina e na jurisprudência de nossos tribunais.

É imperiosa a distinção entre processo e procedimento[24]. A relevância consiste em fixar que o “processo administrativo” decorre de um litígio entre o Estado e o contribuinte, no âmbito do Contencioso Administrativo Tributário, sistematizado por lei, desencadeado pela impugnação da parte passiva tributária, imbuído de traços essenciais como a garantia do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, da aplicação dos princípios constitucionais, dos princípios atinentes ao Direito Processual e da aplicação supletiva efetiva das regras do Código de Processo Civil. Já “procedimento administrativo” ou simplesmente “rito”, é a cadeia de atos e decisões motivadas, visando alcançar uma finalidade e seu resultado, com função tipicamente executiva, baseado na obediência da legalidade, da publicidade e da eficiência.

## **REFERÊNCIAS**

ALEXANDRINO Marcelo e PAULO, Vicente. **Direito Administrativo**. Ed. Impetus. 13ª Edição. 2007.

ALVIM, J.E. Carreira. **Teoria geral do processo**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

ATALIBA, Geraldo. **Princípios Constitucionais do Processo e Procedimento em Matéria Tributária**. In: Revista de Direito Tributário, nº 46, p. 118. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

CAMPOS, Dejalma de. **Direito Processual Tributário**. 4ª Edição, Atlas, São Paulo, 1996.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 6a. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

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

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de direito processual civil**. São Paulo: Malheiros, 2005.

GORDILLO, Agustin. **Procedimento y recursos administrativos**. 2ª. Edição, Buenos Aires, Ed. Macchi.

MALERBI, Diva. **Processo Administrativo Tributário**. Coordenação de Ives Gandra Martins. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)**. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

MARINS, James. **Princípios Fundamentais do Direito Processual Tributário**. Dialética, São Paulo, 1998.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. Malheiros, São Paulo, 1994.

NEDER, Marcos Vinícius e outra. **Processo Administrativo Federal Comentado**. 3ª edição, São Paulo, Dialética, 2010.

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

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A Prova no Direito Tributário**. 2ª Edição, 2015, Noeses.

VALVERDE, Gustavo Sampaio. **Coisa Julgada em Matéria Tributária**. Quartier Latin, 2004.

XAVIER, Alberto. **Do Lançamento**: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

- 
- [1] Mestre e Doutorando em Direito Tributário pela PUC/SP, Membro do IBDT – Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Juiz do TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS – TIT, Diretor Jurídico Adjunto do CIESP, Coordenador Jurídico do CIESP Regional Botucatu-SP, Pesquisador do Projeto Repertório Analítico de Jurisprudência do TIT do NEF-Núcleo de Estudos Fiscais da FGV Faculdade de Direito e Ex-Membro Efetivo da Comissão do Contencioso Administrativo Tributário da OAB/SP, Advogado em São Paulo e Botucatu-SP
- [2] CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 6a. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 920.
- [3] NEDER, Marcos Vinícius e outra. **Processo Administrativo Federal Comentado**. 3ª edição, São Paulo, Dialética, 2010, p. 29-31.
- [4] MARINS, James. **Princípios Fundamentais do Direito Processual Tributário**. Dialética, São Paulo, 1998, p. 144.
- [5] CAMPOS, Dejalma de. **Direito Processual Tributário**. 4ª Edição, Atlas, São Paulo, 1996, p. 18.
- [6] MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. Malheiros, São Paulo, 1994, p. 47.
- [7] PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As Sanções no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2015, p. 131.
- [8] Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

- [9] GORDILLO, Agustin. **Procedimento y recursos administrativos**. 2ª. Edição, Buenos Aires, Ed. Macchi, p. 53-54.
- [10] ATALIBA, Geraldo. **Princípios Constitucionais do Processo e Procedimento em Matéria Tributária**. In: Revista de Direito Tributário, nº 46, p. 118. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.
- [11] TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A Prova no Direito Tributário**. 2ª Edição, 2015, Noeses, p. 294.
- [12] Disponível: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1255>. Acesso em 25.6.20.
- [13] DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de direito processual civil**. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 330.
- [14] ALEXANDRINO Marcelo e PAULO, Vicente. **Direito Administrativo**. Ed. Impetus. 13ª Edição. 2007.
- [15] CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 6a. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p.
- [16] CONRADO, Paulo Cesar. **Processo tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 108.
- [17] ALVIM, J.E. Carreira. **Teoria geral do processo**. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 58 e 62.
- [18] VALVERDE, Gustavo Sampaio. **Coisa Julgada em Matéria Tributária**. Quartier Latin, 2004, p. 132.
- [19] XAVIER, Alberto. **Do Lançamento**: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 314.

- [20] MALERBI, Diva. **Processo Administrativo Tributário**. Coordenação de Ives Gandra Martins. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 122.
- [21] MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)**. 6. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 315.
- [22] Disponível: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia>>. Acesso em: 02 out. 2016.
- [23] Disponível em:  
<[https://www2.stj.jus.br/processo/ita/documento?num\\_registro+198900070592&dt\\_publicacao=18/12/1989&cod\\_tipo\\_documento=](https://www2.stj.jus.br/processo/ita/documento?num_registro+198900070592&dt_publicacao=18/12/1989&cod_tipo_documento=)>. Acesso em: 28 set. 2015.
- [24] CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 6a. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 920.