

PROVISÓRIO

COLEÇÃO
MANUAIS **Dizer**
o Direito

Coord.: MÁRCIO CAVALCANTE

Felipe Duque

Manual de
Processo
TRIBUTÁRIO
ADMINISTRATIVO E JUDICIAL

2ª edição

2025

 EDITORA
*Jus*PODIVM
www.editorajuspodivm.com.br

Dizer  Direito
www.dizerodireito.com.br



Capítulo 1

PROCESSO TRIBUTÁRIO

1.1. ENTENDENDO O BÁSICO – FORMAS DE PROCESSO TRIBUTÁRIO

Pensa-se que processo tributário é algo de outro mundo, mas não é, e vamos provar isso.

Há quem associe "processo tributário" apenas a situações de litígio entre contribuinte e Fazenda Pública, como em uma ação de execução fiscal ou uma ação anulatória por parte do contribuinte.

Não é bem assim. O que a maioria das pessoas não percebe é que já há "processo tributário" quando ocorre um lançamento, por exemplo, do IPVA ou de um IPTU.

Ou seja, o "processo tributário" começa muito antes.

Inicia-se com a "fiscalização" e, conseqüentemente, com a "constituição do crédito tributário" através do lançamento.

Logo, há um "processo tributário" na fase administrativa, que nem sempre é contenciosa, pois nem sempre há litígio.

Em outras palavras, o processo tributário divide-se em duas categorias principais: *o processo administrativo tributário e o processo judicial tributário.*

O processo administrativo tributário, por sua vez, pode ser classificado em não contencioso (ou voluntário) e contencioso (ou bilateral).

Perceba: nos casos em que o lançamento é iniciado por iniciativa da autoridade administrativa¹, já temos necessariamente um processo tributário na esfera administrativa, que deverá seguir um encadeamento de atos processuais para ser válido. Caso não haja nenhuma impugnação, ele será "voluntário", isto é, o contribuinte quedará inerte sem impugnar o lançamento.

Por outro lado, caso o contribuinte impugne o lançamento (art. 145, I, do CTN), demonstrando, portanto, que está irresignado com o lançamento, começamos a falar

1. Código Tributário Nacional: art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

em processo administrativo tributário contencioso, pois o que vamos discutir é a legalidade ou não do lançamento realizado.

Já o processo judicial tributário se bifurca em:

- *Ações exacionais*: iniciadas pelo Fisco para a cobrança/arrecadação;
- *Ações não exacionais ou antiexacionais*: promovidas pelo contribuinte ou pelo responsável tributário com o objetivo de combater ou impedir que haja o intuito arrecadatário.

Em resumo, o Direito Processual Tributário seria uma especialização dentro do direito processual, focada no estudo das normas e práticas processuais aplicáveis quando se debate qualquer aspecto da relação jurídico-tributária².

Lembre-se de que o **procedimento é entendido como uma série de atos processuais ordenados**, enquanto o **processo é concebido como o conjunto** desses procedimentos impulsionados pela relação jurídica processual.

No processo judicial, esta relação envolve as partes e o juiz, enquanto no processo administrativo tributário ela é constituída pelo sujeito passivo e pela Administração Fiscal.

É importante notar que, tanto no processo administrativo fiscal quanto no judicial, os sujeitos envolvidos gozam de direitos às garantias constitucionais do processo, tais como o contraditório, o devido processo legal, a fundamentação das decisões e a inadmissibilidade de provas ilícitas.

Tanto é assim que, ainda em 2007, o STF decidiu aplicando aspectos constitucionais no processo tributário:

RECURSO ADMINISTRATIVO – DEPÓSITO – § 2º DO ARTIGO 33 DO DECRETO Nº 70.235/72 – INCONSTITUCIONALIDADE. A **garantia constitucional da ampla defesa afasta a exigência do depósito como pressuposto de admissibilidade de recurso administrativo**. (RE 388359, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 28-03-2007, DJe-042 DIVULG 21-06-2007 PUBLIC 22-06-2007 DJ 22-06-2007)

Nesse julgado, o STF destacou a impossibilidade de que fosse possível a obrigatoriedade de algum depósito na esfera administrativa como condição necessária para que o contribuinte possa apresentar a defesa nessa via.

Em resumo, sobre Processo Tributário:

2. Como conceito doutrinário, relacionado ao sentido amplo da expressão processo administrativo tributário, pode-se mencionar o seguinte: "Tomada em sentido amplo, a expressão 'processo administrativo tributário' designa o conjunto de atos administrativos tendentes ao reconhecimento, pela autoridade administrativa competente, de uma situação jurídica pertinente à relação tributária, vale dizer, à relação jurídica em que existe o Fisco, como sujeito ativo, e o contribuinte ou o responsável tributário, como sujeito passivo dessa relação. (...)". MACHADO, Hugo de Brito. Teoria geral do direito tributário. São Paulo: Malheiros editores LTDA, 2015. p. 409.

Espécie	Litigiosidade	Iniciativa
Processo Administrativo Tributário (PAT)	Depende.	Do Fisco ou do Contribuinte
Processo Judicial Tributário	Sim.	Do Fisco = Ações exacionais (execução fiscal/ medida cautelar fiscal) ou do Do contribuinte = Ações antiexacionais/não exacionais

E, se você ainda não desistiu (espero, sinceramente que não) só uma dica rápida "filé da muriçoca"³ do que veremos pela frente:

AÇÃO DECLARATÓRIA	AÇÃO ANULATÓRIA	MANDADO DE SEGURANÇA
Natureza declaratória	Natureza desconstitutiva	Remédio constitucional contra ilegalidade e abuso de poder.
Antes da constituição do crédito	Depois da Constituição; Lançamento é condição de procedibilidade	Antes ou depois da constituição do crédito
Reconhecimento de um direito ou declaração de inexistência de uma relação jurídico-tributária	Visa anular um lançamento tributário anteriormente realizado	Não admite dilação probatória.

1.2. COMPETÊNCIA LEGISLATIVA

O Processo Administrativo⁴ Fiscal (PAF) federal brasileiro, conforme regulamentado pelo Decreto nº 70.235 de 1972, é um instrumento jurídico fundamental para a administração tributária.

É através dele que se efetiva a determinação e a exigência dos créditos tributários da União.

Este decreto, pela sua relevância e natureza, foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com **status de lei ordinária**⁵, o que significa que quaisquer

3. Desculpe pela expressão informal... aos meus alunos das videoaulas, aquele abraço e expressão afetiva de quem fez 1200 questões e está passando só ouro sobre Processo Judicial e Administrativo Tributário: vamos juntos! Você vai fechar todas as provas!

4. Como conceito doutrinário, relacionado ao sentido amplo da expressão processo administrativo tributário, pode-se mencionar o seguinte: "Tomada em sentido amplo, a expressão 'processo administrativo tributário' designa o conjunto de atos administrativos tendentes ao reconhecimento, pela autoridade administrativa competente, de uma situação jurídica pertinente à relação tributária, vale dizer, à relação jurídica em que existe o Fisco, como sujeito ativo, e o contribuinte ou o responsável tributário, como sujeito passivo dessa relação. (...)" MACHADO, Hugo de Brito. Teoria geral do direito tributário. São Paulo: Malheiros editores LTDA, 2015. p. 409

5. Decreto recepcionado com nível de lei ordinária. O Decreto nº 70.235/72, tem força de lei e somente pode ser alterado por lei ordinária (...). Em consequência, o Decreto nº 70.235/72 foi recepcionado com força de lei ordinária. Para compreender o histórico é essencial a leitura do AMS 106.747/DF, julgada pelo extinto Tribunal Federal de Recursos." PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. Direito processual tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 8. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 9.

modificações em seu texto devem ser feitas por meio de um processo legislativo formal, com aprovação do Congresso Nacional.

O PAF pode ser dividido em duas fases principais: a não litigiosa e a litigiosa.

A fase não litigiosa é caracterizada pela atuação proativa da autoridade fiscal, que busca a cobrança de tributos não recolhidos.

Neste estágio, não há, a princípio, um conflito estabelecido entre o contribuinte e a autoridade fiscal.

Por outro lado, a fase litigiosa se inicia com a impugnação, por parte do contribuinte, da cobrança realizada pelo fisco. Este momento é marcado por um confronto de posições, onde o contribuinte desafia a exigência fiscal.

O artigo 14 do Decreto nº 70.235/72 estabelece claramente que a impugnação da exigência tributária pelo contribuinte inaugura essa fase litigiosa.

Dessa forma, é importante salientar que o processo administrativo fiscal representa um mecanismo essencial no sistema jurídico tributário, constituindo-se como o conjunto de regras e procedimentos legais estabelecidos para dirimir controvérsias entre o sujeito passivo, ou seja, o contribuinte, e a autoridade tributária, conhecido como processo administrativo contencioso.

Esse processo é fundamental para assegurar o contraditório e a ampla defesa nas disputas relacionadas à exigência de obrigações tributárias.

Quanto à competência legislativa sobre o processo administrativo fiscal, ela é caracterizada pela **competência concorrente**, conforme estipula o artigo 24, inciso XI, da Constituição Federal do Brasil.

Isso implica que, embora exista um conjunto de normas gerais estabelecidas pela União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios têm a prerrogativa de elaborar suas próprias legislações sobre o tema, desde que respeitem os princípios e as diretrizes estabelecidas pela Constituição.

Essa competência concorrente permite que cada entidade federativa adapte o processo administrativo fiscal às suas particularidades, dentro dos limites da legalidade e constitucionalidade.

No âmbito **federal**, o ordenamento jurídico sobre o processo administrativo fiscal é estruturado primordialmente por dois diplomas legais de grande relevância.

O primeiro é o **Decreto nº 70.235, de 1972**, que, embora editado como decreto, foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com status de lei ordinária. Este decreto estabelece as normas básicas para o processo administrativo fiscal no âmbito da União, constituindo a espinha dorsal do sistema.

O segundo diploma relevante é o **Decreto nº 7.574, de 2011**, que possui natureza infralegal e desempenha um papel complementar ao regulamentar aspectos específicos relacionados à determinação e exigência de créditos tributários federais, bem como ao processo de consulta sobre a interpretação da legislação tributária e aduaneira. Este decreto detalha e atualiza procedimentos, adaptando o processo administrativo fiscal às evoluções do sistema tributário e às necessidades contemporâneas da administração tributária federal.

Assim, em resumo, conforme o pensamento da doutrina majoritária o tema "processo administrativo" – como espécie deste o "fiscal/tributário" –, trata-se de tema ligado à autonomia federativa, razão pela qual cada ente federado possui autonomia

para criar as suas normas de processo administrativo tributário. Dessa maneira, em princípio, as normas do **Decreto nº 70.235, de 1972 só seriam aplicadas no âmbito federal**, só sendo aplicadas ao Estado ou Município caso haja norma expressa do ente. Esse entendimento seria decorrência do pacto federativo.

Entretanto, pensamos que há limites aos entes subnacionais no exercício dessa competência política.

Se a conclusão fosse no sentido de uma autonomia ampla e irrestrita dos entes subnacionais, haverá privilégio do modelo Federativo, com autonomia dos entes federados. Por outro lado, conceder essa autonomia total implicaria em ter consciência da potencial existência de mais de 5.000 sistemas jurídicos de Processo Administrativo Tributário.

Conceder uma autonomia ampla, sem limites só deixaria o sistema processual tributário mais complexo, na contramão das alterações da reforma tributária (EC 132/2023) quando enuncia o princípio da simplicidade, havendo uma falta de segurança jurídica e ausência de uniformidade legislativa.

Logo, pensamos que há limitações claras⁶:

- 1) de **cunho constitucional** – os entes não podem ofender princípios constitucionais⁷ como legalidade e devido processo legal;
- 2) de normais **gerais em matéria tributária**⁸ –, conforme o art. 146, III, da Constituição⁹ cabe à Lei Complementar estabelecer normas gerais¹⁰ em matéria de legislação tributária. Por exemplo, o Código Tributário Nacional que, apesar de ser originalmente uma Lei ordinária, nº 5.172/1966, foi recepcionada com status de Lei Complementar pela Constituição Federal de 1988.

6. Sobre o tema, indica-se esse artigo de Mario de Godoy Ramos e Raymundo Juliano Rego Feitosa intitulado de "Federalismo Fiscal nas Legislações de Processo", disponível em: https://www.google.com/url?sa=t&source=web&rct=j&opi=89978449&url=https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rdiet/article/view/12304/7221&ved=2ahUKEwjuovqxg9eGAXgGbkGHdreC_sQFnoECCgQAQ&usg=AOvVaw1Mfq1-h0rTRQyEPcyfslbg,

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

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

9. Art. 146. Cabe à lei complementar:

I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

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

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas;

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

10. ARAÚJO, Marcelo Labanca; cit., p. 106 apud MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. "Competência concorrente limitada. O problema da conceituação das normas gerais", pp. 149-150.

Logo, normas que regulam o Processo Administrativo Tributário deveriam ser obedecidas por todos os entes, tal como as normas que dispõe sobre lançamento nos artigos 145, 151 e 156 do Código Tributário Nacional.

Ademais, seria discutível e inclusive cabível também a aplicação "**supletiva e subsidiária do CPC**" aos processos administrativos, como já decidiu a constitucionalidade do art.15 o Supremo Tribunal Federal:¹¹

Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

Nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) 5.492 e 5.737, foi alegado que a norma, ao prever a **aplicação subsidiária e supletiva do Código de Processo Civil (CPC)** aos processos administrativos dos demais entes federados, violaria o princípio fundamental de **autonomia administrativa**, uma vez que não caberia ao legislador federal estabelecer regras para os processos administrativos no âmbito de outros entes federativos.

Entretanto, o **Supremo Tribunal Federal (STF)** rejeitou esses argumentos.

Conforme bem exposto pelo **Ministro Roberto Barroso**, ao legislar sobre matéria **processual civil** (art. 22, inciso I, da **Constituição Federal**), a União edita norma de caráter nacional, com incidência sobre todas as esferas federativas, inclusive fora do âmbito das entidades e serviços federais.

No exercício dessa atribuição constitucional, a União promulgou o **art. 15 do CPC**, que determina a **aplicação subsidiária e supletiva** do CPC aos processos administrativos, nos casos de omissão legislativa específica.

Ao assim determinar, o **novo CPC** não revogou nem derogou a **Lei Federal nº 9.784/99**, que regula o processo administrativo no âmbito da **Administração Pública Federal**, tampouco afetou as leis estaduais que tratam do processo administrativo nas suas respectivas esferas. Não se trata, portanto, de substituição, revogação ou enfraquecimento das normas administrativas estaduais, distritais ou municipais.

Segundo o Ministro Barroso, "entendo que houve, na verdade, uma **ampliação, atualização e enriquecimento** das normas já vigentes, possibilitando sua integração, em caso de lacunas, pelas normas do CPC."

Ademais, cabe ressaltar a previsão constante no **Projeto de Regulamentação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS)**, que visa à criação de um **processo administrativo tributário** unificado entre **Municípios e Estados**, dado que o IBS substituirá

11. STF. Plenário ADI 5.492/DF, Rel. Min. Dias Toffoli, julgado em 25/4/2023 (Info 1092).
STF. Plenário ADI 5.737/DF, Rel. Min. Dias Toffoli, redator do acórdão Min. Roberto Barroso, julgado em 25/4/2023 (Info 1092).
CAVALCANTE, Márcio André Lopes. Discussão quanto à constitucionalidade de diversos dispositivos do CPC. Buscador Dizer o Direito, Manaus. Disponível em: <<https://buscador.dizerodireito.com.br/jurisprudencia/detalhes/8b1c998cf6efb43824bbab2d8c9b078b>>. Acesso em: 12/06/2024

o ICMS e o ISS, evidenciando a clara necessidade de uniformidade no âmbito do processo administrativo.

O texto do **Projeto de Lei Complementar 68/2024** esclarece¹²:

"Como é de conhecimento geral, o contencioso administrativo relativo ao ICMS e ao ISS é regido por tantas normas processuais distintas quantos são os órgãos julgadores existentes no País, o que aumenta a complexidade do sistema. Com o advento deste Projeto, concretiza-se uma importante entrega à sociedade: a disponibilização de um diploma normativo único para o contencioso administrativo do IBS, aplicável uniformemente a todos os contribuintes, independentemente de sua localização, resultando em relevante simplificação."

Por fim, cabe mencionar, por **analogia**, o entendimento do **Superior Tribunal de Justiça (STJ)** em relação à **Lei nº 9.784/1999** (Lei de Processo Administrativo Federal), cujo **art. 69** estabelece a prevalência da lei própria dos processos administrativos específicos, aplicando-se subsidiariamente os preceitos da referida lei. Conforme dispõe o artigo: "**Art. 69. Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei.**"

Nessa linha, foi editada a súmula 633 do STJ:

"A Lei nº 9.784/99, especialmente no que diz respeito ao prazo decadencial para a revisão de atos administrativos no âmbito da Administração Pública federal, pode ser aplicada, **de forma subsidiária, aos estados e municípios, se inexistente norma local e específica que regule a matéria.**"

Ora, nesse sentido, pensamos é possível a aplicação de maneira subsidiária das normas federais sobre processo administrativo tributário, caso haja omissão/inexistência de normais locais específicas que regulem a matéria.

Em resumo:

- 1) Há competência legislativa **concorrente** para legislar sobre processo administrativo tributário, logo, **cada ente pode elaborar sua própria norma.**
- 2) No âmbito **federal**, temos o Decreto nº 70.235, de 1972 e o Decreto nº 7.574, de 2011.
- 3) Tal permissão é concebida em **razão da autonomia federativa.**
- 4) Entretanto, **não há uma limitação autônoma e irrestrita.** É possível que os entes legislem sobre PAT, **respeitando os aspectos constitucionais e de normais gerais** que são veiculadas por leis complementares no Direito Tributário.
- 5) Por fim, **pensamos** que se torna possível aplicar as normas federais aos entes estaduais/municipais, **caso haja omissão de normais locais, em analogia ao entendimento sumular 633 do STJ.**

12. As informações podem ser conferidas a partir da leitura do PLP 61/2024: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/regulamentacao-da-reforma-tributaria/lei-de-gestao-e-administracao-do-ibs/apresentacoes/2024.06.04PLPIBSColetivadeimprensafinal.pdf>