

LÍDIA MARIA LOPES RODRIGUES RIBAS
FERNANDA RAMOS KONNO

PROCESSO
ADMINISTRATIVO
TRIBUTÁRIO

4.ª edição
Revista e atualizada

2026

Capítulo I

**TEORIA GERAL DO PROCESSO
ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO¹**

1 Tutela jurídica. 2 Tributação e o paradigma constitucional do Estado Democrático de Direito. 3 Direito substancial e direito processual. 4 Direito constitucional processual. 5 Princípios: 5.1 Princípios gerais. 5.1.1 Igualdade. 5.1.2 Legalidade. 5.1.3 Devido processo legal. 5.1.3.1 Ampla defesa. 5.1.3.2 Contraditório. 5.2 Princípios específicos. 5.2.1 Legalidade objetiva. 5.2.2 Oficialidade. 5.2.3 Informalidade. 5.2.4 Verdade material. 5.2.5 Princípio inquisitivo. 5.2.6 Revisibilidade. 6 Natureza jurídica. 7 Processo e procedimento. 8 Objeto. 9 Relação jurídica. 10 Eficácia. 11 Interpretação.

1. TUTELA JURÍDICA

O Direito é um mecanismo imprescindível à segurança jurídica. Como instrumento de organização social, por excelência, implementa condições objetivas para que a segurança seja a maior possível.

Foi a própria necessidade da segurança jurídica ordenada que justificou a criação do Estado em uma perspectiva positivista, segundo a qual Estado e Direito se identificam.

Tal visão formalista não alcança a dinâmica de um Estado de valores, uma vez que a segurança jurídica requer a existência de um Estado que seja eticamente aceitável.

No dizer de Santi Romano², “se, às vezes, se diz que o Direito é a alma e o princípio vital dos corpos sociais e, portanto, do Estado, isto não significa que Direito e corpo social sejam duas coisas diversas, porém unidas, e muito menos que o primeiro seja um produto ou uma função do segundo, porque aquela ideia

1 Embora se entenda tecnicamente mais correta a utilização da expressão *processo administrativo tributário* para especificar o conjunto de atos administrativos desenvolvidos pela manifestação da Administração e do contribuinte a respeito da relação jurídica tributária para solução das controvérsias sobre questões pertinentes aos tributos, no âmbito da esfera administrativa não se afasta o uso da terminologia *processo administrativo fiscal*, considerando o Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972.

2 ROMANO, Santi. *Princípios de Direito Constitucional Geral*. Tradução de Maria Helena Diniz. São Paulo: RT, 1977. p. 73.

pretende rebater o conceito segundo o qual um não pode separar-se do outro nem material, nem conceitualmente, como não se pode separar, a não ser por uma abstração falha, a vida do corpo vivente”.

Para César G. Novoa³, a segurança jurídica só pode ser entendida na atualidade como uma consequência básica do Estado Social e de Direito. Para ele, a configuração da segurança jurídica tem como fatores decisivos a racionalidade do ordenamento e o sentido de sistema.

A vontade do Estado expressa-se pelas normas jurídicas, cuja função instrumental é atingir fins e objetivos por meio de determinados comportamentos humanos, regulando condutas. Ao regular determinados comportamentos, essas normas estão também impondo seu respeito ao resto da coletividade, cuja garantia é efetivada pela imposição de sanções.

Na visão kelseniana, a estrutura da norma jurídica estabelece um enlace formal entre a hipótese normativa e um mandamento, cuja relação de imputação prevê uma sanção para que se alcance seu efeito coercitivo⁴.

São pressupostos da segurança jurídica – sem referência expressa, mas decorrente do sistema de garantias previstas na Constituição como um todo – aqui considerada como um sobreprincípio no altiplano dos patamares do ordenamento, a existência de norma jurídica, a obediência ao princípio da irretroatividade, o conhecimento prévio por parte dos destinatários (publicidade da norma) e sua definitividade. São esses requisitos que propiciam a certeza do Direito.

As normas tributárias compõem o ordenamento jurídico como normas impositivas de condutas positivas que tomam como base a realização de pressupostos do tributo. Com a realização dessas condutas, nasce uma relação plenamente jurídica.

Os interesses suscetíveis de tutela são derivados da apreciação de novas funções de desenvolvimento dos entes públicos. A tutela jurídica em matéria tributária diz respeito tanto à proteção do particular contra medidas arbitrárias e ilegais da autoridade administrativa, como à proteção da Fazenda Pública contra a conduta ilegal do sujeito passivo tributário ou terceiro.

O valor normativo do ordenamento tributário fundamenta-se nos princípios constitucionais tributários, que realizam valores como a justiça, que deve reger as relações sociais, finalidade essencial do Estado de Direito⁵. Com a Emenda Consti-

3 NOVOA, 1997, p. 50.

4 KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 37.

5 No entendimento de Roque Carrazza (2002, p. 270), o *Estado de Direito* não se confunde com o *Estado Constitucional*, já que no primeiro a ideia nuclear é a sujeição do Estado ao Direito e no segundo – que surgiu para eliminar os poderes ilimitados do Estado – a Constituição dá ao indivíduo um campo privativo diante do Poder Público (Executivo, Judiciário e Legislativo). O Estado, em igualdade com o particular, sujeita-se à Constituição, à lei e à jurisdição, pois, “(...) nos *Estados Constitucionais*, a Constituição, Lei das Leis, é o fundamento de validade de toda a ordem jurídica nacional, disciplinando a atuação não só dos Poderes Executivo e Judiciário, senão, também, do Poder Legislativo” (Carrazza, 2002, p. 270). Entendendo-se que o Estado de

tucional n. 132/2023, há a inserção de princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.

O Estado de Direito exige um sistema eficiente de controle da constitucionalidade das leis, a efetividade do acesso ao Judiciário e a garantia de tutela do indivíduo diante do Estado.

A tutela jurisdicional é formada por um conjunto de medidas processuais estabelecidas pelo legislador para conferir efetividade a uma situação amparada pelo direito substancial; ou seja, a tutela consiste na prestação jurisdicional, repressiva ou preventiva, que assegure o direito subjetivo substancial ao seu titular. Sendo instrumento da tutela, o processo está a serviço do resultado, que é a pacificação dos conflitos.

Tratando-se de relações entre contribuintes e os entes políticos, pode-se ter, além da tutela jurisdicional, a tutela administrativa tributária, que também é meio de pacificação social. Tanto é meio que advieram as Leis n. 13.140, de 26 de junho de 2015, que dispõe sobre a autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública, e a n. 13.988, de 14 de abril de 2020, para dispor sobre a transação resolutiva de litígio de natureza tributária (ou não tributária).

A tutela jurídica tributária administrativa relaciona-se com as regras do processo que permitam tornar mais efetiva a defesa dos direitos dos contribuintes e dos direitos da Fazenda Pública. Mas, com abono na opinião de Luís Eduardo Schoueri e Gustavo Emílio Contrucci Souza⁶, “o fundamento do ‘processo’ administrativo tributário não é o direito das partes, mas sim a verificação da possibilidade de concretização ou não do lançamento”.

2. TRIBUTAÇÃO E O PARADIGMA CONSTITUCIONAL DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

Para tratar questões jurídicas na relação fisco/contribuinte, é necessário que se parta da análise do conceito de Estado democrático de direito, observando a mudança de seus paradigmas no processo histórico, promovendo uma reflexão sobre suas transformações, à luz dos direitos fundamentais, já que estes adquirem significativa importância na conjuntura estatal. Um sistema de princípios e regras, deve ser o meio utilizado para promover o aprimoramento da ordem jurídica, limitando e controlando o poder do Estado, na realização de uma ordem social justa.

Como organização jurídico-política das sociedades civilizadas, o Estado Constitucional Democrático fundamenta-se em instrumental jurídico eficaz para a

Direito evoluiu para o Estado Constitucional, e embora este resulte em uma melhor concepção, adota-se a terminologia *Estado de Direito* com o sentido mais amplo.

6 SCHOUEIRI, Luís Eduardo; SOUZA, Gustavo Emílio Contrucci A. de. Verdade material no “processo” administrativo tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, 2002. v. 3, p. 139-159. p. 145.

consecução da cidadania, em que o homem detentor de liberdades públicas assume um papel na construção de um novo conceito de democracia, alicerçado em instituições eficientes e legítimas.

O direito vincula-se às fontes de integração social, manifestando-se pela prática da autodeterminação, que impõe o exercício das liberdades comunicativas pelos cidadãos, no sentido da soberania da justiça.

Na visão de Soares, “a construção do paradigma Estado democrático de direito, [...] além da soberania popular no que tange ao poder constituinte e ao poder estatal, exige um governo popular assente nas prerrogativas constitucionais dos representantes eleitos, na vinculação de todos atos estatais e do legislador à constituição, no direito dos cidadãos de colaborar com o Estado e participar de políticas sociais, económicas e culturais de inclusão social e na reestruturação qualitativa das instituições de poder”⁷.

Os paradigmas tradicionais devem ser superados diante das novas exigências de transformações sociais, buscando-se a concretização de justiça social, assente em parâmetros constitucionais, a partir de políticas eficazes que incorporem a participação dos cidadãos nos centros de poder.

A efetivação da cidadania no Estado Democrático de Direito pressupõe a garantia e a concretização dos direitos fundamentais, quando é permitido aos seus titulares o exercício efetivo da cidadania ativa do Estado, pela função de integração, organização e direção jurídica da Constituição.

Diante da realidade das complexas sociedades modernas, impõe-se uma metamorfose do Estado que absorva esquemas de representação, caracterizados pela multiorganização, multipolarização e descentralização da organização política estatal, por meio de sistemas autônomos, auto-organizados e interferentes, como observa Canotilho⁸.

Esta democratização das forças políticas é uma questão de reengenharia constitucional que melhor compreenda o Estado diante da globalização⁹, mas que, em respeito a uma ordem internacional democrática, evite a recepção constitucional de institutos jurídicos inadequados à realidade social de cada Estado e viabilize aqueles que contribuam para efetivação da cidadania mais plena e coletiva com a participação de todos os segmentos sociais.

7 SOARES, Mário Lúcio Quintão. *Teoria Geral do Estado: o Substrato Clássico e os Novos Paradigmas como Pré-Compreensão para o Direito Constitucional*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

8 CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. 6. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1993. p. 15.

9 Em outro estudo, o que se observou foi que “na tentativa de contextualizar a sociedade contemporânea, em um primeiro momento, vai-se ao encontro dos incontáveis impactos causados pelos efeitos da globalização, seja na economia, seja no aumento das relações de consumo, elevando-se as chances de surgirem controvérsias cada vez mais complexas” (Ribas; Albuquerque, 2021, p. 162).

O Estado constitucional, além de limitado pelo direito, ainda se submete a princípios e regras internacionais inevitáveis numa nova ordem mundial universalista, que alcança novos espaços comunitários que se organizam e progressivamente se abrem a uma rede cooperativa de metanormas.

Assim, não há que se ignorar o que está e como está sendo desenvolvido pela ciência jurídica, ainda que isso não implique em importar institutos que não se coadunam com a realidade nacional, mas que devem ser analisados e avaliados numa perspectiva do ordenamento brasileiro.

Outro aspecto ligado à engenharia constitucional diz respeito aos mecanismos instrumentais que aprimoram o ordenamento na medida em que não se caracterizem em meras medidas tecnocráticas sujeitas a se degenerar em arbitrariedade, mas que se constituam em institutos jurídicos adequados à realidade social, configurados pela harmonização da teoria e da prática, pela fundamentação doutrinária.

A administração pública democrática exige o estímulo à participação do cidadão na gestão pública, com transparência dos atos administrativos praticados, com publicidade das decisões das opções consideradas, dos efeitos previstos e das justificativas necessárias.

Enquanto o contribuinte de antes mantinha para com o Estado uma situação de sujeição total, em relação ao poder impositivo deste, hoje o Estado está a serviço da comunidade, passando-se à necessária cooperação do cidadão com a comunidade administrativa. O Estado não se impõe mais de modo absoluto diante do cidadão no processo da administração pública.

Segundo o entendimento de Casás¹⁰, não há mais como aceitar a doutrina que defende a obrigação tributária constitutiva de uma relação de poder, uma vez que, no Estado Social e Democrático de Direito, o vínculo jurídico que nasce em consequência do exercício da potestade tributária normativa encontra no polo passivo da obrigação um contribuinte cidadão e não um súdito.

Houve uma transformação do Estado soberano para um Estado a serviço da comunidade, em que o interesse fiscal não é mais o interesse público do Estado, mas um interesse coletivo, no qual às vezes o interesse do Estado é o do contribuinte.

As novas formas de exercício do poder público, próprias de um Estado Democrático fundado no princípio da soberania popular, corresponsabilizam os cidadãos nas relações da administração público-privada, conduzindo a uma sólida implantação da *democracia administrativa* e à criação de novos direitos fundamentais para o cidadão em suas relações com a administração pública, segundo Stippo¹¹.

10 CASÁS, José Osvaldo. El principio de igualdad en el "Estatuto del Contribuyente". *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, Madri, ano 1997, n. 3, p. 57-96, 1997. p. 57 *et seq.*

11 STIPO, Massimo. L'accertamento con adesione del contribuente *ex D. Leg.* 19 giugno 1997, n. 218, nel quadro generale delle obbligazioni di diritto pubblico e il problema della natura giuridica. *Rassegna Tributaria*, Roma, n. 5, p. 1233-1262, 1998. p. 1.233-1.234.

No dizer de César Garcia Novoa¹², não basta situar a normatividade tributária no marco de um conceito de Estado como ordenamento positivo; é necessário reconhecer as exigências que o Estado Democrático impõe à fiscalidade, superando construções jurídicas formalistas e proceder a um ajustamento da legitimidade da norma tributária a partir da perspectiva do Estado de direito como um Estado de valores, ultrapassando uma formulação meramente legal.

Depois, as relações jurídico-tributárias sofrem atualmente grande influência das relações internacionais, não podendo continuar reféns de modelos estáticos, precisando evoluir e adequar-se às operações e negócios realizados em instantes pelos diversos países, em consequência dos avanços tecnológicos e do crescimento das relações transnacionais.

“Nesse sentido, a evolução tecnológica deste último século impactou absolutamente a convivência e as relações. Essas transformações, no contexto do sistema jurídico, revolucionaram o Poder Judiciário: a regulamentação do processo eletrônico, quando possibilitou aos tribunais de Justiça a substituição de processos físicos, em papel, pelo processo judicial eletrônico (PJe) (Lei nº 11.419/2006); o lançamento da mediação digital (2016); a criação do ‘Juízo 100% Digital’ (2020); e a edição da Resolução CNJ n. 358/2020, que regulamentou a criação de soluções tecnológicas para a resolução de conflitos pelo Poder Judiciário por meio da conciliação e da mediação, são algumas de tantas outras medidas de desjudicialização que utilizam as ferramentas tecnológicas da internet e plataformas digitais”¹³.

A solução dos conflitos tributários efetivada pela prestação jurisdicional tem demonstrado morosidade que resulta em prejuízos para as partes envolvidas: quando o fisco vence, demora para receber seus créditos, e quando vencido, tem que arcar com o ônus de sucumbência; por sua vez, o contribuinte também arca com prejuízos das demandas prolongadas – entre outras, tendo dificuldade para obter certidões negativas, com implicações na realização de negócios –, e quando vencido, arcando com o ônus da incidência de juros moratórios relativamente ao longo período que perdura o litígio.

Para Eros Roberto Grau¹⁴, o “sistema jurídico é um sistema aberto, não fechado. Aberto no sentido de que é incompleto, evolui e se modifica”. O aparato administrativo do Estado caminha com vistas à efetivação do princípio da eficiência

12 Em palestra sobre as fórmulas transacionais na resolução de conflitos tributários proferida na XXI Jornadas do Instituto Latino-Americano de Direito Tributário, no Seminário sobre Mecanismos Alternativos para a Solução de Controvérsias em Matéria Tributária, em setembro de 2002, em Caserta, na Itália.

13 ALBUQUERQUE, Gisele Gutierrez de Oliveira; RIBAS, Lídia. Implementação da Política de Tratamento de Conflitos no Tribunal de Justiça do Estado de Mato Grosso do Sul sob o Viés do Acesso à Justiça Digital e das Inovações Tecnológicas. *Revista de Direito Público*, Brasília, v. 19, n. 102, p. 288-318, abr./jun. 2022. p. 302.

14 GRAU, Eros Roberto. *O direito posto e o direito pressuposto*. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 22.

administrativa, já positivado no *caput* do art. 37, da Constituição Federal, como forma de evolução de um Estado que tem como fim maior o bem-estar social.

No sentido de incentivar e posicionar o ordenamento nacional no rumo das mudanças no panorama jurídico mundial, a Emenda Constitucional n. 42/2003 alterou o art. 37, introduzindo o inciso XXII na CF, trazendo a figura da atuação integrada das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Esta inovação no âmbito constitucional foi de fundamental importância para incentivar a instrumentalização funcional do mecanismo federativo de cobrança e fiscalização das obrigações tributárias. A articulação dos fiscos dos entes da federação pode também ser considerada política de diminuição de custos da máquina administrativa, o que em última instância reflete no aumento da confiança do investidor no país.

É neste quadro atual que se destaca a importância da *praticabilidade da tributação*, criada pela doutrina alemã, que exige a eficiência da administração, que funciona como justiça e que não tem sido necessariamente desenvolvida pela doutrina nacional, bem como medidas concretas para solução de conflitos. O direito tributário ganha quando se criam mecanismos alternativos para solução de conflitos e o processo administrativo tributário é o mais importante desses mecanismos na relação Fisco/contribuinte.

Com a incorporação de tecnologias digitais à gestão tributária, bem como pela consolidação de mecanismos consensuais de solução de controvérsias e pelo fortalecimento de uma gestão baseada em interoperabilidade de dados e integração entre entes federativos, vê-se a progressiva valorização de instrumentos de desjudicialização e consensualidade, como a transação tributária, a mediação, a arbitragem em matérias patrimoniais disponíveis e os programas de conformidade cooperativa (ou *compliance* fiscal/tributário), em um regime de cooperação e responsabilidade compartilhada entre Estado e contribuinte, compatível com os postulados do Estado Democrático de Direito.

3. DIREITO SUBSTANCIAL E DIREITO PROCESSUAL

O *direito substancial* é formado pelo conjunto de normas de valoração das condutas sociais que objetivam proteger os interesses de estabilidade de determinada formação social. Essas normas destinam-se a regular os conflitos de interesses, de natureza individual ou coletiva, determinando o que deve prevalecer.

Já o *direito processual* é formado pelo conjunto de regras com a finalidade de garantir que a norma substancial seja operacionalizada¹⁵. A pretensão a um provi-

15 Na definição de Cintra, Grinover e Dinamarco (2003, p. 40): “O que distingue fundamentalmente direito material e direito processual é que este cuida das relações dos sujeitos processuais, da posição de cada um deles no processo, da forma de se proceder aos atos deste – sem nada dizer quanto ao bem da vida que é objeto do interesse primário das pessoas (o que entra na órbita do direito substancial)”.

mento jurisdicional tem natureza processual e conteúdo em outra pretensão, fundada no direito material. No dizer de José Roberto Bedaque – citando Liebman¹⁶ –, a razão do direito processual “consiste no objetivo a ser alcançado, que é assegurar a integridade da ordem jurídica, possibilitando às pessoas meios adequados para a defesa de seus interesses”¹⁷.

A construção científica do direito processual fortaleceu-se em uma fase denominada de *autonomista*, que, valorizando exageradamente a técnica, foi concebendo o instrumento por si só, sem maiores preocupações com suas finalidades.

Cintra, Grinover e Dinamarco¹⁸ evidenciam a visão da teoria *dualista* do ordenamento jurídico, no escólio de Chiovenda, segundo a qual a divisão entre direito material e processual é clara, definindo-se o campo do primeiro a partir das regras abstratas até o momento em que ocorre o fato enquadrado em suas previsões automaticamente e sem participação do juiz. O processo objetiva a atuação da vontade do Direito.

Para outros, filiados à teoria *unitária* do ordenamento jurídico, essa divisão entre direito material e direito processual não é tão nítida. Consoante Carnelutti¹⁹, o processo complementa os comandos da lei, que não consegue disciplinar sempre todos os conflitos de interesses, assim como um arco que representa o comando, mas a sentença o transforma em círculo. Para esta doutrina, o processo, ao compor a lide, participa da criação de direitos subjetivos e obrigações que só se efetivam com a sentença.

O distanciamento entre processo e direito gerou inúmeros problemas que a doutrina passou a equacionar a partir de uma visão instrumentalista, cuja conscientização reside no reconhecimento de que a importância do processo está em seus resultados.

No magistério de Cândido Dinamarco²⁰, “a publicização do direito processual é, pois, forte tendência metodológica da atualidade, alimentada pelo constitucionalismo que se implantou a fundo entre os processualistas contemporâneos; tanto quanto esse método, que em si constitui também uma tendência universal,

16 Professor Titular de Direito Processual Civil na Itália, Enrico Tullio Liebman veio para o Brasil a partir de 1940. Nos seis anos em que aqui esteve, tendo sido admitido como professor visitante na Faculdade de Direito de São Paulo, imprimiu grande avanço científico à ciência processual brasileira. Foi aluno de Chiovenda (o mais prestigioso processualista italiano de todos os tempos) e conhecia com profundidade a obra processualista germânica e dos italianos, notadamente de Carnelutti e de outros autores luso-brasileiros.

17 BEDAQUE, José Roberto dos Santos. *Direito e Processo: Influência do Direito Material sobre o Processo*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 13.

18 CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. *Teoria Geral do Processo*. 23. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007. p. 45.

19 CARNELUTTI, Francesco. *Litis y Proceso. Estudios de Derecho Procesal*, Buenos Aires, v. 2, p. 5-10, 1952. p. 5.

20 DINAMARCO, Cândido Rangel. *A Instrumentalidade do Processo*. 10. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002. p. 57.

ela remonta à firme tendência central no sentido de entender e tratar o processo como *instrumento* a serviço dos valores que são objeto das atenções da ordem jurídico-substancial”.

Na busca de resultado útil, o estudo do processo deve-se dar a partir das situações de direito substancial que reclamam a atuação da tutela, o que leva José Roberto Bedaque²¹ a demonstrar a necessidade de relativizar o binômio direito/processo, em razão da natureza instrumental da ciência processual, cujo objeto são as relações regradas pelo direito substancial. É sua lição de que “outro ponto a revelar a necessidade de adequação do processo ao direito material é exatamente a existência de regras especiais para determinados procedimentos, em função da relação jurídica substancial”²².

Só com plena e total aderência à realidade sociojurídica a que se destina o processo cumpre seu maior papel, que é o de servir de instrumento à efetiva realização de direitos.

Superadas as posições originárias das teorias dualista e unitária do ordenamento jurídico, a doutrina passou a sintetizar essas concepções nas fórmulas clássicas da atuação da vontade concreta da lei e da justa composição da lide, que consolidaram a compreensão do processo como instrumento de realização do direito substancial.

Nesse quadro, o processo é um instrumento a serviço da paz social, legitimado por três ordens de objetivos que o Estado persegue, quais sejam: *sociais, políticos e jurídicos*.

A perspectiva instrumentalista do processo conduz a um raciocínio teleológico, em que se fazem presentes seus propósitos norteadores, que revelam o grau de sua utilidade.

Por oportuno, é imperioso que se reconheça a unidade fundamental do sistema jurídico, que forma um todo incindível. Portanto, o estudo autônomo do direito processual justifica-se didaticamente, mas não se pode esquecer que se acha integrado na unidade fundamental de todo o Direito.

Com extrema lucidez, Geraldo Ataliba, prefaciando livro de Lourival Vilanova, ensina que “de nada vale o conhecimento de uma seara se se desconhece sua articulação com as demais. De pouco vale a familiaridade com certas informações se não se as coordena com o universo do Direito, se não se sabe filiá-las, explicá-las e concatená-las com os fundamentos em geral e com o todo sistemático onde inseridas. É inútil o conhecimento que se limita à superfície dos fenômenos jurídicos, sem buscar penetrar seus fundamentos explicativos e justificativos”²³.

21 BEDAQUE, 2006, p. 46.

22 *Ibid.*, p. 40.

23 ATALIBA, Geraldo. Prefácio. In: VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo*. São Paulo: RT, 1977. p. XIII.

Esse posicionamento é abalizado por Souto Maior Borges²⁴, ao afirmar que não só as normas processuais, mas também o Direito todo são teleologicamente instrumentos a serviço da justiça, cuja preocupação não é com um fim, mas de modo plural com a segurança jurídica, ordenamento normativo a serviço da economia, controle social, processo social de adaptação, entre outros.

A tendência contemporânea do direito processual combate o sentido tecnicista e possibilita o correto direcionamento do sistema e a adequação do instrumental que o compõe, para melhor produzir os resultados que dele se espera, atuando na vida em sociedade, coordenado com os objetivos políticos e sociais conhecidos e conscientemente delineados.

A norma processual tem como *prius* norma de outra natureza, da qual é *modo* e *meio* para a realização jurisdicional. Para a eficácia do direito processual, torna-se necessário, portanto, que o plano processualista não ignore as alterações operadas no plano do direito material. Tendo em vista a necessidade de coordenação entre ambos, o direito processual deve flexibilizar-se em função do direito material, pelo reconhecimento de que as técnicas processuais servem a funções sociais.

Essa mesma linha de raciocínio deve considerar, ainda, fatores sociais, econômicos e políticos que vão além das fronteiras do país, cujas influências determinam a renovação das relações jurídicas, induzindo a doutrina processual a adaptar-se a essa realidade, na busca de instrumentos adequados à eficaz solução de conflitos cada vez mais complexos e, muitas vezes, de conteúdo supranacional.

4. DIREITO CONSTITUCIONAL PROCESSUAL

O denominado *direito constitucional processual* nasceu e consolidou-se a partir da evolução do processo no Estado Constitucional de Direito e das modificações promovidas pela legislação e pela doutrina no direito processual, que deixou de ser um mero instrumento para assumir função de proteção de direitos fundamentais e, por isso, se aproximou da Constituição. Os instrumentos processuais possibilitam a realização da justiça, na medida em que condensam a metodologia e a sistemática dos princípios constitucionais que estruturam a atividade jurisdicional.

Para o efetivo desenvolvimento dessa fase instrumentalista, essencialmente crítica, foi relevante o interesse pelo estudo das grandes matrizes constitucionais do sistema processual, que abriu caminho para a amplitude dos conceitos e estruturas da teoria geral do processo, superando-se as colocações puramente jurídicas e passando-se à crítica sociopolítica do sistema.

É da Magna Carta outorgada em 1215 por João-Sem-Terra a origem das garantias da ação e do processo que em seu art. 39 impôs julgamento legal.

24 BORGES, José Souto Maior. *O Contraditório no Processo Judicial: uma visão dialética*. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 81.

A importância de preceitos constitucionais processuais é definida por José Ferreiro Lapatza²⁵, que, invocando J. Pérez Royo, fala de direitos processuais inovados pela Constituição espanhola e que, como direitos instrumentais, têm uma função de garantia ou proteção dos demais direitos.

O estudo do direito constitucional processual é colocado pelo notável constitucionalista Canotilho²⁶ nos seguintes termos: “o estudo das estruturas de procedimento e de processo constitucionais corresponde ao interesse destas estruturas como categorias jurídicas gerais (plano teórico-político) e como dimensões necessárias do princípio do Estado de Direito e do princípio democrático (plano jurídico-constitucional)”.

O direito processual tem seus nortes fundamentais traçados pelo direito constitucional. Pontificam Cintra, Grinover e Dinamarco²⁷ que “é justamente a Constituição, como resultante do equilíbrio das forças políticas existentes na sociedade em dado momento histórico, que se constitui no instrumento jurídico de que deve utilizar-se o processualista para o completo entendimento do fenômeno *processo* e de seus princípios”.

Na dogmática processual, não se encontra plenamente uniforme a escolha entre as denominações “direito constitucional processual” ou “direito processual constitucional”, uma vez que seus fundamentos não são totalmente coincidentes. De qualquer maneira, os que defendem a primeira terminologia o fazem entendendo-o como o conjunto de normas constitucionais que consagram princípios processuais, enquanto os autores que defendem a denominação “direito processual constitucional” o entendem como composto de normas de natureza predominantemente processual.

Não querendo superestimar o nome do objeto em estudo, mas, em uma tomada de posição em face da realidade, a opção é pela expressão “direito constitucional processual”, que, enfatizando o caráter constitucional dessas normas, leva o jurista a interpretar as normas infraconstitucionais em função dos valores e princípios constitucionais²⁸.

Em razão da importância da supremacia dos princípios estabelecidos pela Constituição Federal para a ideal compreensão e aplicação desses princípios, reserva-se a expressão “direito processual constitucional” para designar as normas que regulam o processo constitucional ou os institutos de tutela de direitos fundamentais, como ação direta de inconstitucionalidade, ação declaratória de constitucionalidade,

25 LAPATZA, José Juan Ferreiro. Poder tributario y tutela judicial efectiva. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de (org.). *Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba*: Direito Tributário. São Paulo: Malheiros Editores, 1997. p. 89-104. p. 94.

26 CANOTILHO, 1993, p. 1.023.

27 CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. *Teoria Geral do Processo*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 85.

28 Nesse entendimento, Nery Júnior (2002, p. 15), Rocha (2002, p. 55-57) e outros.

mandado de injunção e outras garantias dos direitos individuais e coletivos, denominados por José Afonso da Silva²⁹ de “remédios constitucionais”.

É formado, então, o *direito constitucional processual* pelo conjunto de normas que se encontram na Constituição e que reúnem princípios que se consubstanciam em formas e instrumentos de garantia ou proteção dos demais direitos, traçando o perfil constitucional da jurisdição.

De acordo com a abalizada doutrina do professor Cândido Dinamarco: “A ideia-síntese que está à base dessa moderna visão metodológica consiste na preocupação pelos valores consagrados constitucionalmente, especialmente a liberdade e a igualdade, que afinal são manifestações de algo dotado de maior espectro e significação transcendente: o valor *justiça*. O conceito, significado e dimensões desses e de outros valores fundamentais são, em última análise, aqueles que resultam da ordem constitucional e da maneira como a sociedade contemporânea ao texto supremo interpreta as suas palavras – sendo natural, portanto, a intensa infiltração dessa carga axiológica no sistema do processo (o que, como foi dito, é justificado pela instrumentalidade)”³⁰.

Premissa básica do Estado de Direito é assegurar a supremacia da Constituição. Assim se expressa o eminente mestre José Afonso da Silva de que “[...] todas as normas que integram a ordenação jurídica nacional só serão válidas se se conformarem com as normas da Constituição Federal”³¹.

Como instrumento a serviço da ordem constitucional, o processo precisa refletir as bases do regime democrático nela proclamados. O controle da constitucionalidade das leis é o instrumento adotado para a efetiva supremacia da Constituição, seja exercido por órgão específico, como no modelo europeu de Cortes Constitucionais, seja realizado de modo difuso pelo Poder Judiciário, como no Brasil e no sistema norte-americano. Em qualquer caso, é feito por instituição diversa daquela responsável pela elaboração da norma.

O direito constitucional processual é composto, então, pelas garantias dadas pelos princípios ao processo, a fim de que ele possa bem cumprir sua função e conduzir a resultados jurídico-substanciais desejados pela própria Constituição e pela lei ordinária.

O processo está sempre irradiando preceitos e princípios constitucionais, garantidos pela legalidade, que, afastados do arbítrio, promovem a igualdade e garantem a liberdade. Ao lado da igualdade substancial entre as pessoas e as partes, outras garantias constitucionais – como a inafastabilidade do controle jurisdicional e do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório – efetivam o processo como instrumento a serviço da ordem constitucional e legal.

29 SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 22. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003. p. 442.

30 DINAMARCO, 2002, p. 24-25.

31 SILVA, 2003, p. 48.

O conteúdo do direito constitucional processual brasileiro é formado, entre outros, pelos seguintes segmentos constitucionais: (a) acesso ao Judiciário – *art. 5º, XXXV*; (b) isonomia – *art. 5º, caput e inc. I*; (c) juiz natural – *art. 5º, XXXVII*; (d) publicidade – *art. 5º, LX*; (e) contraditório e ampla defesa – *art. 5º, LV*; (f) devido processo legal – *art. 5º, LIV*; (g) proibição de prova ilícita – *art. 5º, LVI*; (h) motivação e fundamentação dos julgamentos – *art. 93, IX e X*; (i) duplo grau de jurisdição – *art. 5º, LV*; (j) participação popular na função jurisdicional – *art. 5º, XXXVIII, e art. 98* (em que se funda a organização de órgãos colegiados com a representação de contribuintes); (k) princípios específicos da administração pública – *art. 37*; (l) poderes-deveres dos juizes e direitos fundamentais das partes no processo – *art. 5º, XXXVI e LXVII*, entre outros; (m) competência legislativa concorrente sobre procedimentos em matéria processual entre os entes da Federação – *art. 24, XI*; (n) o *Capítulo IV do Título IV*, que trata do Ministério Público, da Advocacia Pública, da Advocacia e da Defensoria Pública; (o) duração razoável do processo e meios que assegurem a celeridade de sua tramitação – *art. 5º, LXXVIII*.

A competência para legislar sobre o direito processual, unitariamente conceituado, foi atribuída à União (*art. 22, I, da CF*), e quanto a procedimentos em matéria processual atribuída, em competência concorrente, à União, aos Estados e ao Distrito Federal (*art. 24, XI, da CF*) e aos Municípios (*art. 30, da CF*).

5. PRINCÍPIOS

Afigura-se oportuna a definição de *princípios*, dada em outro estudo³², como sendo preceitos fundamentais que “irradiam por toda a ordem jurídica, imprimindo-lhe unidade e informando a compreensão de segmentos normativos”. Os princípios são como vetores que trazem uma carga axiológica e são nortes a serem seguidos vigorosamente, seja pelo legislador, seja pelo aplicador das normas jurídicas e se fazem presentes em todos os planos da *pirâmide jurídica* idealizada por Kelsen³³. É necessária a observância de todos eles.

Celso Antônio Bandeira de Mello³⁴ refere-se aos princípios como *matéria-prima* do jurista, vigas mestras do edifício jurídico ou diretrizes fundamentais de um sistema; Cirne Lima³⁵ os chama de *alicerces*; para Paulo de Barros Carvalho³⁶, *linhas diretivas*; e Ferrara³⁷ os chama de *pilastras* sobre as quais se levanta a construção jurídica.

32 RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Questões Relevantes de Direito Penal Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004. p. 42.

33 KELSEN, 1998, p. 53.

34 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. O conteúdo do regime jurídico-administrativo e seu valor metodológico. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 89, p. 8-33, 1967. p. 11.

35 LIMA, Ruy Cirne. *Princípios de Direito Administrativo*. 5. ed. São Paulo: RT, 1982. p. 27.

36 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 276.

37 FERRARA, Francesco. *Interpretação e Aplicação das Leis*. 4. ed. Coimbra: Arménio Amado, 1987.

Sobre a importância dos princípios, veja-se a manifestação do consagrado Roque CARRAZA: “Nenhuma interpretação poderá ser havida por boa (e, portanto, por jurídica) se, direta ou indiretamente, vier a afrontar um princípio jurídico-constitucional”³⁸⁻³⁹. Os princípios condicionam a aplicação e a interpretação do Direito.

Esses preceitos fundamentais dão forma e caráter ao sistema processual, pois trazem conotações sociais, políticas e éticas que lhe servem de sustentáculo legitimador. É incindível a relação entre a *justiça* e os princípios aplicáveis. A realização da justiça concretiza-se sob a ótica dos princípios jurídicos de Direito que norteiam o sistema de matriz constitucional.

O conjunto de garantias constitucionais, em última análise, busca assegurar o correto exercício dos direitos públicos subjetivos, e sua efetividade só é alcançada por via do processo.

Na opinião de Eurico Marcos Diniz de Santi, os “princípios jurídicos não são normas jurídicas, são fragmentos normativos que integram o arcabouço destas, vale dizer, alteram, constituem (positiva e negativamente) e delineiam os elementos da estrutura de normas jurídicas, seja pelo antecedente normativo, seja pelo conseqüente normativo”⁴⁰.

Paulo de Barros Carvalho, em palestra sobre o princípio da segurança jurídica em matéria tributária, conclui que “princípios são normas jurídicas portadoras de intensa carga axiológica, de tal forma que a compreensão de outras unidades do sistema fica na dependência da boa aplicação daqueles vetores”⁴¹.

A organização do processo é informada por princípios e normas que asseguram às partes, em uma relação de equilíbrio, condições de se valerem de todas as possibilidades contempladas pelo ordenamento jurídico, com a finalidade de proteção a seus direitos e de obtenção de tutela jurisdicional. Todas as disciplinas processuais embasam-se nos princípios constitucionais. Têm-se como princípios informativos do processo os de natureza *lógica, jurídica, política e econômica*.

Deve-se ressaltar, desde logo, a inafastabilidade do controle judicial, prevista no art. 5º, XXXV, da CF. Como decorrência desse pressuposto imperativo constitucional, é reservado ao Poder Judiciário a *jurisdição*, ou seja, o caráter definitivo

38 CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 41.

39 Nesse mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho (2018, p. 276) define princípios como “linhas diretas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas”. Para Souto Maior Borges (1989, p. 135), “o princípio, portanto, é onde está o que há de mais grandioso no texto constitucional. Nas origens habita a grandeza, inclusive no texto normativo, e o princípio tem esta função; quem domina a sistemática dos princípios há que dominar, ipso facto, a sistemática constitucional toda”.

40 SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1996. p. 104

41 Em palestra proferida por Paulo de Barros Carvalho, em 20 de outubro de 2001, no Sínodo de Direito Tributário, na Universidade Católica Dom Bosco, em Campo Grande/MS.

é exclusivo da sentença judicial transitada em julgado. As normas legais que disciplinam o acesso ao Judiciário não podem afetar o princípio de proteção judiciária, tido como *unidade de jurisdição*.

Há princípios aplicáveis a toda a atividade administrativa, como os enunciados no art. 37 da CF – legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência – e outros implícitos ou explícitos em preceitos constitucionais. Traduzem eles, essencialmente, o conteúdo da legalidade administrativa no Estado Democrático de Direito.

A *impessoalidade*⁴² ganha dimensão especial no Estado que consagra o princípio republicano, na defesa feita pelo grande mestre Geraldo Ataliba⁴³. A Administração Pública é formada pelo conjunto de órgãos do Estado que, por meio de seus agentes, devem gerir suas ações com objetividade que lhes assegure independência, devendo ser leais ao Estado, e não aos transitórios e eventuais ocupantes dos cargos políticos.

O administrador público, no que diz respeito à *moralidade*, deve pautar-se pelo que é ético, justo, correto e conveniente, e não apenas pelo que é legal. Sempre que determinado comportamento da Administração, embora de acordo com a lei, ofender a moral, os bons costumes, a ideia comum de honestidade, a lealdade, a boa-fé, os princípios de justiça e equidade, está ofendendo o princípio da moralidade e pode levar à invalidade do ato, pela própria Administração, ou pelo Judiciário, por meio de ação popular (art. 5º, LXXIII, da CF).

Pela *publicidade*, a Administração dá conhecimento e permite o controle por parte da sociedade dos atos por ela praticados. Como instrumento de transparência, a publicidade não permite ocultamento aos administrados dos assuntos que interessam a todos e também em relação aos contribuintes individualmente afetados por alguma medida.

Embora, antes, presente implicitamente na ordem jurídica constitucional, a *eficiência* só foi introduzida explicitamente a partir da Emenda Constitucional 19/1998 e indica ao agente público uma dinâmica de interpretação das normas no sentido da utilização racional dos recursos e meios, com vistas à satisfação das necessidades da coletividade. O agir eficiente pressupõe a obtenção do melhor resultado com o menor custo possível. Trata-se da necessária proporção entre meios e fins para equilibrar a relação custo/benefício.

A necessidade de proteger o interesse público, definido em linhas gerais pelo texto constitucional e depois pela lei, dá força ao *princípio da indisponibilidade*. Os agentes públicos não podem dispor do interesse público. A indisponibilidade está

42 A impessoalidade, como princípio, tem a significação de valoração objetiva dos interesses públicos, independente de outro interesse de qualquer natureza. Vários autores acompanham este entendimento, como Odete Medauar (1993, p. 89-90) e Valdir Rocha (1996, p. 75-76), que segue Lucia Valle Figueiredo (1993) e cita Celso Antônio Bandeira de Mello (1967, p. 23), para quem a impessoalidade é equivalente à igualdade, para a atividade administrativa.

43 ATALIBA, Geraldo. Princípios constitucionais do processo e procedimento em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 12, n. 46, p. 118-132, out./dez. 1988.

fortemente presente na Constituição, que, além de definir seus pontos capitulares, ainda os protege pela ação pública.

A doutrina abriga uma série de classificações dos princípios, mas – sem razão de ordem prática – sua discussão escapa ao contexto deste estudo, razão pela qual se opta pela divisão em *princípios gerais*, qualificados como proposições que desempenham funções de fundamentação, de guia de interpretação e fonte subsidiária de normas processuais e que, dada sua função genérica, atingem o processo administrativo tributário; e em *princípios específicos*, como sendo aqueles que se dirigem às especificidades do processo administrativo tributário. Esses princípios são provenientes do direito processual e do direito administrativo.

Assim, passa-se à concatenação dos princípios, cujas regras portadoras de núcleos significativos de grande valor influem no processo administrativo tributário e lhe dão unidade, classificando-os em *gerais*, qualificados no que têm de comum, seguidos dos princípios *específicos*, no que têm de particular.

5.1 Princípios gerais

Alguns princípios gerais têm aplicação idêntica nas várias áreas do direito processual, e outros têm aplicação diversa no campo específico. Mas isto não impede que se busque na elaboração da teoria geral do processo os nortes processuais que se embasam nos princípios constitucionais. Dado o caráter instrumental do processo administrativo tributário, é preciso atentar para a natureza do direito substancial a cuja atuação ele está a serviço.

5.1.1 Igualdade

O maior princípio do Direito é o da *igualdade* e, na Constituição, é o primeiro elencado nos arts. 1º e 5º, entre outros. Todos os campos de atuação do Direito têm de realizar a igualdade para confirmar a justiça e o Estado de Direito.

Invocando Sainz de Bujanda, já dissemos em outra oportunidade “que a ideia da igualdade é a expressão lógica do valor justiça e por isso o critério central, em matéria de distribuição da carga tributária, dele se deduzindo os demais”⁴⁴. O processo administrativo tributário não tem como se desenvolver sem que a igualdade se faça presente.

Não sendo aritmética, a igualdade, desde Aristóteles, impõe tratamento desigual em situações desiguais. Para não ferir a isonomia, hão de ser conjugados três questões para a eleição de fatores diferenciais lógicos e coerentes para a realização das normas jurídicas, como demonstrado pelo professor Celso Antônio: “A primeira diz com o elemento tomado como fator de desigualação; a segunda reporta-se à correlação lógica abstrata existente entre o fator erigido em critério de discrimen e

44 RIBAS, 2004, p. 39.