

**XXIV CONGRESSO NACIONAL DO  
CONPEDI - UFMG/FUMEC/DOM  
HELDER CÂMARA**

**ACESSO À JUSTIÇA II**

**EDNA RAQUEL RODRIGUES SANTOS HOGEMANN**

**JOSÉ QUERINO TAVARES NETO**

**CAMILA SILVA NICÁCIO**

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

#### **Diretoria – Conpedi**

**Presidente** - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UFRN

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. José Alcebíades de Oliveira Junior - UFRGS

**Vice-presidente Sudeste** - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM

**Vice-presidente Nordeste** - Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR

**Vice-presidente Norte/Centro** - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes - IDP

**Secretário Executivo** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC

**Secretário Adjunto** - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

#### **Conselho Fiscal**

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG /PUC PR

Prof. Dr. Roberto Correia da Silva Gomes Caldas - PUC SP

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches - UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS (suplente)

Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta - UFBA (suplente)

**Representante Discente** - Mestrando Caio Augusto Souza Lara - UFMG (titular)

#### **Secretarias**

**Diretor de Informática** - Prof. Dr. Aires José Rover – UFSC

**Diretor de Relações com a Graduação** - Prof. Dr. Alexandre Walmott Borgs – UFU

**Diretor de Relações Internacionais** - Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta - FUMEC

**Diretora de Apoio Institucional** - Profa. Dra. Clerilei Aparecida Bier - UDESC

**Diretor de Educação Jurídica** - Prof. Dr. Eid Badr - UEA / ESBAM / OAB-AM

**Diretoras de Eventos** - Profa. Dra. Valesca Raizer Borges Moschen – UFES e Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - UNICURITIBA

**Diretor de Apoio Interinstitucional** - Prof. Dr. Vladimir Oliveira da Silveira – UNINOVE

---

A174

Acesso à justiça II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UFMG/ FUMEC/Dom Helder Câmara;

coordenadores: Edna Raquel Rodrigues Santos Hogemann, José Querino Tavares Neto, Camila Silva Nicácio – Florianópolis: CONPEDI, 2015.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-076-3

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: DIREITO E POLÍTICA: da vulnerabilidade à sustentabilidade

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2. Justiça. 3. Direito processual. 4. Direitos humanos. I. Congresso Nacional do CONPEDI - UFMG/FUMEC/Dom Helder Câmara (25. : 2015 : Belo Horizonte, MG).

CDU: 34

---



# XXIV CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI - UFMG/FUMEC /DOM HELDER CÂMARA

## ACESSO À JUSTIÇA II

---

### **Apresentação**

#### APRESENTAÇÃO

Toda pessoa tem direito de ser ouvida, com as devidas garantias e dentro de um prazo razoável, por um juiz ou tribunal competente, independente e imparcial, estabelecido anteriormente por lei, na apuração de qualquer acusação penal contra ela, ou para que se determinem seus direitos ou obrigações de natureza civil, trabalhista, fiscal ou de qualquer natureza (Artigo 8º, 1 da Convenção Interamericana sobre Direitos Humanos - São José da Costa Rica).

O acesso à justiça foi inserido no texto constitucional de 1946, através do art. 141, 4º, o, nestes termos: "A lei não poderá excluir da apreciação do poder judiciário, qualquer lesão de direito individual. Trata-se do princípio da ubiquidade da justiça ou da inafastabilidade do controle jurisdicional, também denominado direito de ação, ou princípio do livre acesso ao judiciário. Previsto no artigo 5º, XXXV da Constituição Federal, de 1988 nos seguintes termos: a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de direito. , cuida-se de um direito fundamental.

Os juristas em geral e processualistas de modo particular são concordes que o acesso à justiça pode ser arrostado como condição fundamental o mais básico dos direitos humanos de um sistema jurídico moderno e igualitário que almeje garantir, e não somente proclamar, os direitos das pessoas humanas. No entanto, contraditoriamente, historicamente não se tem percebido por parte, seja do ensino jurídico, das práticas judiciais, da práxis profissional, da pesquisa e teorias jurídicas, e mesmo na prestação de serviços legais uma efetiva preocupação com a temática "acesso à justiça" em sua necessária amplitude. Muitas vezes o "acesso à justiça" é confundido com o acesso ao Judiciário.

Ora, se essa afirmação sobre o acesso à justiça, na tipologia tradicional, é confundida com acesso aos tribunais, o que deve ser entendido, como acesso à justiça? A resposta para tal questão passa necessariamente por uma reflexão a respeito do entendimento que se tem consagrado a respeito do que objetivamente significa o acesso à Justiça e de como nossos tribunais vêm encarando esse direito que está incorporado ao rol dos direitos fundamentais do cidadão.

Cuida-se aqui de uma questão de garantia de direito, não simplesmente na tipologia tradicional de peticionar. Se assim fosse, a norma constitucional seria inócua. Bastaria tão somente peticionar e a garantia, preconizada no artigo 5º, XXXV, estaria atingida; teria, a norma, obtido seu propósito.

Não parece ser esse o melhor entendimento. Interpretando o direito em sua inteireza, o que se pretende refletir à luz dos trabalhos apresentados no GT de ACESSO À JUSTIÇA II, nesse XXIV CONGRESSO NACIONAL do CONPEDI é que a garantia constitucional somente se realizará se, além de não haver exclusão legal da apreciação judicial, isto é, se além da garantia objetiva ao Judiciário não ser excluído da apreciação de lesão a direito ou de ameaça a direito, vincular e garantir a real reparação do direito lesionado, ou impedir, preventivamente, que a ameaça a direito se concretize - isto é, haja eficácia não somente formal, mas também social da decisão judicial.

É nesse campo de questões que hoje é próprio da área de acesso ao direito no Brasil - como ramos do saber em fase de consolidação - que os textos que compõem a presente obra devem ser analisados.

Utilizando diversas metodologias - algumas mais críticas, outras não - os artigos que compõem o presente livro podem fomentar, ainda mais, o debate sobre a urgente e necessária reflexão sobre o direito fundamental ao acesso à justiça.

Discutindo os mecanismos de acesso à justiça pelos cidadãos, nos estados democráticos, Lademir José Cremonini e Patrícia de Lima Felix abrem essa obra com o título: A EFETIVAÇÃO DA CIDADANIA E DO ACESSO À JUSTIÇA NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO.

O acesso à justiça como um direito fundamental e humano, seus instrumentos processuais e humanos de realização são abordados por Edinildon Donisete Machado e Sílvia Leiko Nomizo no artigo A FUNDAMENTALIDADE DO DIREITO AO ACESSO À JUSTIÇA, por Simone Pereira de Oliveira e Mônica Bonetti Couto em O DIREITO FUNDAMENTAL DE ACESSO À JUSTIÇA, A RAZOÁVEL DURAÇÃO DO PROCESSO E A CELERIDADE PROCESSUAL: O REDIMENSIONAMENTO DO FATOR TEMPO NA TRAMITAÇÃO DOS PROCESSOS JUDICIAIS, por Ursula Spisso Monteiro em O ACESSO À JUSTIÇA E O PROGRAMAM NACIONAL DE DIREITOS HUMANOS, por Leandro Finelli Horta Vianna e Pedro Donizete Biazotto em O DIREITO DO IDOSO DE ACESSO AO JUDICIÁRIO COM PRIORIDADE NA TRAMITAÇÃO PROCESSUAL E A

DURAÇÃO RAZOÁVEL E EFETIVA COMO GARANTIA DE DIREITOS CONSTITUCIONAIS E HUMANOS, por Carlos Augusto Alcântara Machado e Gustavo Dantas Carvalho em O PAPEL DA DEFENSORIA PÚBLICA NA CONCRETIZAÇÃO DOS DIREITOS HUMANOS e por Simone Pereira de Oliveira e Mônica Bonetti Couto em O DIREITO FUNDAMENTAL DE ACESSO À JUSTIÇA, A RAZOÁVEL DURAÇÃO DO PROCESSO E A CELERIDADE PROCESSUAL: O REDIMENSIONAMENTO DO FATOR TEMPO NA TRAMITAÇÃO DOS PROCESSOS JUDICIAIS.

A questão das formas adequadas de acesso à justiça para a solução dos conflitos foi objeto de análise de Deilton Ribeiro Brasil e Leandro José de Souza Martins, no artigo intitulado POTENCIALIZAÇÃO DO ACESSO À JUSTIÇA: MEDIAÇÃO E ARBITRAGEM COMO ALTERNATIVAS DE SOLUÇÃO DOS CONFLITOS, como também de Leonardo Sette Abrantes Fioravante, em A ARBITRAGEM COMO MEIO ADEQUADO E EFETIVO DE ACESSO À JUSTIÇA, bem como foi abordado por Janaina Franco de Andrade em A UTILIZAÇÃO DA ARBITRAGEM NA SOLUÇÃO DOS NOVOS CONFLITOS: UM ESTUDO SOBRE O DIREITO DIGITAL E A RELAÇÃO DE CONSUMO; assim também Gabriela Gomes Costa e Melissa Ourives Veiga, no artigo intitulado UMA NOVA PERSPECTIVA SOBRE A MEDIAÇÃO DE CONFLITOS NO BRASIL SOB A ÓTICA DO NOVO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. Nesse mesmo tom, mas no campo dos conflitos laborais, Marcelino Meleu e Alessandro Langlois Massaro apresentaram o trabalho intitulado AS COMISSÕES DE CONCILIAÇÃO PRÉVIA TRABALHISTAS COMO LOCUS PRIVILEGIADO PARA O TRATAMENTO DOS CONFLITOS INDIVIDUAIS DO TRABALHO E EFETIVAÇÃO DO ACESSO À JUSTIÇA.

Os aspectos processuais pertinentes à questão do acesso à justiça, inclusive a partir de uma leitura do novo Diploma Processual Civil, foram alvo das reflexões de Natan Franciella de Oliveira e Luciano Souto Dias em A FUNDAMENTAÇÃO DAS DECISÕES JUDICIAIS COMO GARANTIA DE UM PROCESSO JUSTO: ANÁLISE DAS INOVAÇÕES TRAZIDAS PELO NOVO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL FACE À NECESSIDADE DE UM RÁPIDO PRONUNCIAMENTO DECISÓRIO, por Teófilo Marcelo de Arêa Leão Junior e Thais Estevão Saconato em A TEORIA DOS PRECEDENTES JUDICIAIS NO SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO: SEGURANÇA JURÍDICA E ACESSO À JUSTIÇA, por Alex Maia Esmeraldo de Oliveira e Fátia Moreira Guimarães Pessoa em ACESSO À ORDEM JURÍDICA JUSTA E SUAS IMPLICAÇÕES COM O PROCESSO COLETIVO: SEU REDIMENSIONAMENTO COMO FORMA DE RESGATAR A EFETIVIDADE, por Marcos Vinicius Lipiensi em O INCIDENTE DE RESOLUÇÃO DE DEMANDAS REPETITIVAS E O PROCESSO COLETIVO e por Ana Paula Duarte Ferreira em PROCESSO TRIBUTÁRIO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL COMO INSTRUMENTO DE

## ACESSO À JUSTIÇA: ANÁLISE PRINCÍPIOLÓGICA À LUS DO NOVO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL.

Questões referentes à legitimação da defensoria pública quanto à tutela do meio ambiente foram abordadas por Nayara de Lima Moreita e Stéfano Guimarães no artigo intitulado TUTELA DO MEIO AMBIENTE E DEFENSORIA PÚBLICA: LEGITIMIDADE PARA ATUAÇÃO COLETIVA EM MATÉRIA AMBIENTAL.

A especificidade dos problemas envolvendo o acesso à justiça em decorrência de legislação estadual foi o tema do artigo OS IMPACTOS DA LEI ESTADUAL 15.838 DE 2015, NA EFETIVAÇÃO DO ACESSO À JUSTIÇA NO CEARÁ, ATRAVÉS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO, da autoria de José Diego de Oliveira e Silva e Mariana Luz Zonari.

O direito comparado também se faz presente nessa obra, com um cotejo entre a legislação brasileira e a italiana, em matéria tributária, no que diz respeito à organização judiciária, através do trabalho de Frederico Menezes Beyner intitulado ORGANIZAÇÃO JUDICIÁRIA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: COMPARAÇÃO ENTRE ITÁLIA E BRASIL.

Esperamos que essa obra contribua para superação da reducionista concepção de acesso à justiça à realidade formal judicante, e, sobretudo, como reflexo extensivo do espaço acadêmico inquieto e dialético, típico de eventos da natureza do CONPEDI, cumpra-se o papel de dizer não apenas o que é de direito, por que isso já se faz por demais, mas, o que é o direito.

Desejamos a todos uma excelente leitura!

Coordenadores do Grupo de Trabalho

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto UFG/PUC-PR

Profa. Dra. Edna Raquel Rodrigues Santos Hogemann UNESA/RJ

Profa. Dra. Camila Silva Nicácio UFMG/MG

**PROCESSO TRIBUTÁRIO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL COMO INSTRUMENTO DE ACESSO À JUSTIÇA: ANÁLISE PRINCIPOLÓGICA À LUZ DO NOVO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL**

**TAX ADMINISTRATIVE PROCESS AND JUDICIAL PROCESS AS NA INSTRUMENT TO ACCESS JUSTICE: AN ANALYSIS IN THE LIGHT OF THE NEW CODE OF CIVIL PROCEDURE**

**Ana Paula Duarte Ferreira**

**Resumo**

Em decorrência do princípio do devido processo legal, a solução de conflitos, em matéria tributária, pode ocorrer tanto na via administrativa quanto na esfera judicial. O processo administrativo tributário é regido por leis editadas pelo ente político constitucional competente para legislar sobre o tributo a cujo respeito versa o conflito a ser solucionado. No âmbito judicial, aplicam-se as normas de processo civil, ou aquelas constantes em legislação especial. Em qualquer caso, deverão ser observados os princípios processuais plasmados na Constituição, os quais objetivam garantir que o processo instrumentaliza o acesso à justiça. Este estudo analisa os princípios processuais administrativos específicos, confrontando-os com aqueles que norteiam o processo civil, com ênfase nas normas fundamentais do processo explicitadas no capítulo primeiro do novo código. A partir daí, busca-se estabelecer de que maneira a recém-sancionada Lei nº 13.105 contribui para a necessária convergência, no campo do Direito Tributário, entre o processo administrativo e o processo judicial.

**Palavras-chave:** Processo administrativo tributário, Processo judicial, Princípios processuais constitucionais

**Abstract/Resumen/Résumé**

As a result of the principle of the due process of the law, the resolution of conflicts involving taxes can occur in the administrative and the judicial sphere. The tax administrative process is governed by laws edited by the political constitutional entity which is competent to legislate about the tax which is related to the conflict. In the judicial ambit, process civil norms are applied, or norms that can be found in the special legislation. In any case, the process should be subject to the procedural principles enshrined in the Constitution, which aim to ensure that the process will serve as an instrument to access justice. This study analyzes the specific administrative procedural principles, confronting them with those that guide the civil process, with emphasis on the fundamental rules of the process presented in the first chapter of the new code. From there, we try to establish how the newly enacted Law No. 13.105 contributes to the necessary convergence in the tax law field, enter the administrative process and the judicial process.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Tax administrative process, Judicial process, Constitutional procedural principles

## **1 INTRODUÇÃO**

Entre os direitos e garantias fundamentais assegurados pela Constituição brasileira de 1988 está o devido processo legal. Tal direito é disciplinado no art. 5º, LV da Constituição, que além de garantir o devido processo em âmbito judicial, faz expressa menção à via administrativa.

No campo do Direito Tributário, a consequência imediata do devido processo legal é a possibilidade de os conflitos surgidos nas relações jurídicas tributárias serem resolvidos tanto na esfera administrativo quanto na judicial. Em qualquer caso, fica assegurada a observância de um procedimento previamente disciplinado em lei, no qual seja garantido o direito ao contraditório e à ampla defesa.

Aos litígios postos à apreciação judicial, aplicam-se as normas de processo civil, salvo no caso de haver legislação especial regendo determinada ação ou procedimento. Já as discussões travadas administrativamente devem observar as normas de processo administrativo expedidas pelo ente político constitucional competente para a instituição do tributo acerca do qual versar o litígio.

Considerando a existência, no Brasil, de mais de cinco mil municípios, vinte e seis Estados (mais o Distrito Federal), além da União, é possível chegar a um número surpreendente de normas processuais passíveis de aplicação. Garantindo a coerência do sistema e a convivência harmônica das diversas legislações, está uma gama de princípios aplicáveis ao processo administrativo tributário que podem ser encontrados no texto constitucional de maneira expressa ou implícita. Na Constituição Federal também são encontrados os princípios norteadores do Processo Civil brasileiro, os quais não só inspiraram a elaboração do novo Código, instituído pela Lei nº 13.105/2015, como dele passaram a constar expressamente.

O objetivo do presente estudo é justamente confrontar os princípios aplicáveis ao processo administrativo tributário com aqueles que norteiam o processo civil, com ênfase nas normas fundamentais do processo explicitadas no capítulo inicial do novo código. A partir daí será possível estabelecer de que maneira a recém-sancionada Lei nº 13.105 contribui para a necessária convergência, no campo do Direito Tributário, entre o processo administrativo e o processo judicial.

## **2 PROCESSO TRIBUTÁRIO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL: RELEVÂNCIA E FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL**

O termo “processo” costuma ser empregado tanto para referir-se a uma discussão posta à apreciação do Poder Judiciário quanto para a tratativa de controvérsias que se desdobram perante a Administração Pública. Sendo assim, no âmbito do processo tributário pode-se falar em Processo Judicial Tributário e em Processo Administrativo Tributário (ou Contencioso Administrativo Fiscal).

Autores há que defendem a utilização do termo “processo” apenas como referência às resoluções de conflitos que se operam no plano da atividade jurisdicional do Estado. Paulo de Barros Carvalho, por exemplo, entende que “a figura do ‘processo’ está jungida ao campo da jurisdição, em que se pressupõe a existência de um órgão estatal, independente e imparcial, credenciado a compor conflitos de interesse, de maneira peremptória e definitiva” (CARVALHO, 2011, p. 9).

Para os adeptos dessa visão, “procedimento administrativo” seria a expressão apta a designar a sequência de atos tendentes à solução das questões que se desdobram perante a Administração Tributária, tanto aquelas de natureza litigiosa, quanto as questões ditas voluntárias, que não envolvem conflito de interesse entre a Administração e o administrado.

Em sentido diverso, Cláudio Carneiro (2013, p. 28) defende o “processo” como gênero, passível de utilização por todos os Poderes para a realização do interesse público, independentemente de sua natureza administrativa ou judicial. Já o “procedimento” guardaria relação com as fases administrativas, com o rito que compõe o processo.

Também James Marins (1998, p. 137) afirma a possibilidade da existência de processo sem jurisdição:

Há processo sem jurisdição e em matéria tributária é inútil combater-se esta realidade, não apenas como decorrência da cristalização histórica e legal de instituições administrativas com funções especiais de julgamento, como em virtude da consagração jurídica da aplicação do princípio do *due process of Law* nas contendas deduzidas perante a Administração, muitas vezes com gênese constitucional, como no caso do Direito brasileiro.

Parece ser este o melhor caminho a trilhar. A Constituição Federal de 1988, em seu art. 5º, LV, é clara ao afirmar o direito ao devido processo legal, tanto na esfera judicial quanto na administrativa. Tem-se aí o fundamento constitucional do processo, que foi alçado à condição de garantia fundamental e, portanto, de cláusula pétreia na ordem jurídica constitucional brasileira.

Deste modo, é possível, sim, falar em “processo administrativo tributário”. Tal opção terminológica enfatiza a relevância constitucional que lhe foi conferida. No presente estudo, será usada a expressão “processo administrativo tributário” para designar a série ordenada de atos previamente definidos em lei, cujo fim é a resolução de conflitos de interesses aduzidos perante o órgão administrativo estatal.

Já o termo “procedimento” seria adequado para aludir àquela sequência de atos ordenados a certo fim que não seja a solução de litígios. Nesse sentido, o procedimento tributário pode ser de natureza voluntária ou preventiva, quando intentado pelo contribuinte. O termo pode também referir-se ao procedimento fiscal, que compreende os atos administrativos que vão desde o início da verificação fiscal até eventual constituição de ofício do crédito tributário. Tal questão, entretanto, não será aprofundada, por fugir ao cerne do presente estudo.

Voltando ao dispositivo constitucional garantidor do devido processo legal, o qual abrange o direito ao contraditório e à ampla defesa:

Art. 5º [...]

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

O fato de a Constituição Federal de 1988 ter contemplado o processo administrativo lado a lado com o processo judicial é revelador. A primeira consequência de tal previsão constitucional, segundo Marcelo Viana Salomão (2011, p. 488), é a de que não há margem a que o legislador infraconstitucional desenhe “o processo administrativo tributário dos seus sonhos”. Ainda:

Merece destaque o emprego da conjunção alternativa “ou” deixando claro que em matéria de ampla defesa e contraditório não há mais diferença em termos de processo judicial ou administrativo. É dizer, todo o rigor que sempre se cobrou e encontrou no Judiciário com tais proteções aos litigantes é, agora, obrigatório também nos processos administrativos.(SALOMÃO, 2011, p. 488)

A outra consequência do mencionado dispositivo é a natural e necessária aproximação entre o processo judicial e o administrativo. Demonstrar em que medida o Novo Código de Processo Civil promove tal aproximação é a principal preocupação deste estudo.

### **3 ELEMENTOS DE DISTINÇÃO E A NECESSÁRIA APROXIMAÇÃO ENTRE O PROCESSO JUDICIAL E O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**

O processo tributário (seja ele administrativo ou judicial) diz respeito à solução de litígio existente entre o sujeito passivo da obrigação tributária e o sujeito ativo, normalmente representado pela Fazenda Pública. Este o ponto comum entre o processo administrativo tributário e o processo judicial, os quais, no entanto, divergem em relação ao papel desempenhado pelo Estado no âmbito de cada qual, assim como em função de seu objeto e finalidade.

Numa sociedade pluralista é sempre possível que surjam situações de conflito, as quais não significam necessariamente que alguém pretende para si a satisfação de um interesse ilegítimo, mas que pode haver controvérsias advindas simplesmente da diversidade, das diferentes possibilidades de se interpretar o mundo e a realidade.

Para a solução desses litígios, o ordenamento jurídico brasileiro prevê a prestação jurisdicional, por meio da qual cabe ao Estado compor os conflitos de interesse, os quais se caracterizam como uma pretensão resistida. A prestação jurisdicional é função típica do Poder Judiciário, e é operacionalizada conforme as normas de direito processual aplicáveis.

Tendo em vista a prestação jurisdicional, que incumbe ao Poder Judiciário, é possível dizer que o processo é o meio pelo qual o Estado exerce esta função, dirimindo os conflitos de interesse que lhe são apresentados.

No caso do processo administrativo, porém, a solução do litígio é dada no âmbito administrativo, o que remete às funções típicas e atípicas exercidas no âmbito de cada Poder - Legislativo, Executivo e Judiciário.

A repartição de poderes resulta da concepção de um sistema político em que cada órgão desempenha função distinta, o que permite, ao mesmo tempo, que exerça uma contenção ou controle das atividades exercidas pelo outro órgão ou poder. Não se pode esquecer, entretanto, que o Poder estatal é sempre uno, somente sendo possível falar na distinção que se faz entre os órgãos incumbidos de desempenhar as funções estatais.

Desse modo, muito embora a princípio os órgãos pertencentes aos três poderes tenham funções próprias, é de se ressaltar que os mesmos não se restringem a desempenhar aqueles papéis. Vezes há que são incumbidos de funções atípicas, que *a priori* seriam próprias dos outros órgãos. Segundo Alexandre Barros Castro (1996, p. 19), isto é perfeitamente compreensível, pois embora os órgãos estatais sejam independentes no campo formal, a fim

de neutralizar essa independência precisam, em certas situações, exercer as mencionadas funções de legislar, executar e julgar, dentro de seu âmbito de atuação.

Assim, a Administração Pública que tipicamente exerce funções administrativas, no caso do processo administrativo tributário exerce também a função judicante. No mesmo processo, a Administração desempenha dois papéis distintos: o papel de “parte” e o papel de “juiz”. No primeiro caso, tem-se a Administração ativa. No segundo, a Administração judicante.

Tanto o processo judicial quanto o processo administrativo encontram fundamento constitucional no princípio do devido processo legal. O processo judicial, porém, decorre também de outro princípio constitucional, que é o direito público subjetivo à ação, fundado no art. 5º da Constituição Federal de 1988, que assegura: “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”.

A partir desse dispositivo é possível afirmar que o processo judicial tem por objeto o direito das partes, consubstanciado no pedido formulado pelo autor da ação e, por óbvio, na pretensão aduzida pelo réu, ainda que este se limite a opor fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito alegado pelo autor. Segundo Cândido Rangel Dinamarco (2002, p. 184): “Através da demanda, formula a parte um pedido, cujo teor determina o objeto do litígio e, conseqüentemente, o âmbito dentro do qual toca ao órgão judicial decidir a lide.”

O objeto do processo (judicial) não se limita ao pedido, mas compreende, também, a causa de pedir. Isto porque, segundo o autor, é a causa de pedir que revela o nexo existente entre o direito invocado e o processo, uma vez que “o próprio objeto mediato da ação (bem da vida pretendido) é identificado em função da causa de pedir” (BEDAQUE, 2002, p. 29).

Já o processo administrativo tem por objeto o ato administrativo de constituição do crédito tributário ou de imposição da penalidade. Objeto do processo administrativo tributário é, pois, a análise formal dos atos da Administração ou, ainda, a análise da matéria tributária em si: se ocorreu ou não o fato que fundamenta a exigência, se o crédito é legal, se ocorreu prescrição, decadência, etc.

Sendo assim, entende-se que o processo administrativo tributário não se fundamenta no direito das partes, mas no controle da legalidade do ato administrativo. É ele o instrumento que possibilita o controle interno, pela Administração judicante, dos atos praticados pela Administração ativa.

Vale aqui repetir a lição de Andréa Medrado Darzél (2011, p. 54):

[...] diferentemente do que se verifica no processo judicial, a principal finalidade do processo administrativo tributário não é solucionar conflitos de interesse entre particular e o Poder Público, ainda que o faça mediatamente. Sua razão de ser é controlar a legalidade dos atos de constituição do crédito tributário.

Da Teoria dos Atos Administrativos vem a advertência de que são esses atos sujeitos a duas modalidades de controle: o controle interno (feito pela própria Administração Pública) e o controle externo, o qual é realizado pelo Poder Judiciário. Daí porque ser lícito ao sujeito passivo da obrigação tributária, no caso de não se conformar com a decisão proferida em processo administrativo tributário, que submeta a mesma à apreciação do Poder Judiciário, a qual se opera por meio do processo judicial.

Muito embora decorrentes do mesmo direito fundamental (o direito ao devido processo legal), os processos administrativo e judicial, como visto, se diferenciam pelo objeto, pela finalidade e pelo próprio modo de atuação estatal. Historicamente, vêm sendo regidos cada qual por princípios próprios, por vezes excludentes entre si.

Enquanto para o Processo Civil a verdade dos fatos é tida como aquilo que houver sido carreado aos autos pelas partes, em função do princípio da verdade formal, o processo administrativo há tempos se vê às voltas com o princípio da verdade material.

Talvez pela desnecessidade de representação do litigante por advogado, no âmbito administrativo sempre se falou em informalidade dos atos processuais, termo mais recentemente substituído pelo quase equivalente “formalidade moderada” ou “informalidade moderada”. Já no processo judicial, apesar da instrumentalidade das formas, a regra é a observância das formalidades previstas na lei processual, além da obrigatoriedade de representação das partes por profissional habilitado.

Há algum tempo, no entanto, a doutrina vem defendendo a necessidade de aproximação entre o processo administrativo e o processo judicial, uma vez que são eles fundados no mesmo dispositivo constitucional.

Esse achegamento nem sempre tem ocorrido da melhor maneira. Isto porque, embora de inegável importância, o processo administrativo parece sofrer daquilo que costumamos chamar de “síndrome do patinho feio”, algo como um complexo de inferioridade em relação ao irmão mais famoso, o processo judicial. Disso resulta que têm sido comuns as iniciativas que buscam amoldar o processo administrativo ao judicial, tolhendo ao primeiro sua “personalidade”, e desvirtuando-lhe, mesmo, alguns institutos. Isso tudo sem a desejável contrapartida, que seria a de conferir ao processo administrativo (agora falando

especificamente do tributário) garantias sem as quais ele corre o sério risco de ser esvaziado – tentativa esta que, infelizmente, já foi feita mais de uma vez na história recente deste país.

No âmbito tributário, pensamos que a necessária aproximação entre o processo judicial e o administrativo compreende: 1) o aperfeiçoamento das regras aplicáveis ao Processo Administrativo Tributário, de modo a garantir que ao mesmo se reconheçam todos os direitos e garantias constitucionais decorrentes do princípio do devido processo legal; 2) a adoção de mecanismos que garantam maior efetividade ao processo judicial, e que lhe assegurem a consecução de seus fins, os quais devem se afinar com certos valores consagrados pela Constituição Federal de 1988, como o interesse público e a dignidade da pessoa humana.

A Lei nº 13.105/2015, que instituiu o Novo Código de Processo Civil, parece ter dado um importante passo na direção apontada acima, de modo especial, ao tratar dos princípios norteadores do processo.

#### **4 PRINCÍPIOS PROCESSUAIS E A CONVERGÊNCIA ENTRE O NOVO PROCESSO CIVIL E O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**

Muito embora a lei processual de 1973 não tenha tratado expressamente dos princípios aplicáveis ao Processo Civil, é certo que eles já há muito integram o direito processual civil pátrio. A Constituição de 1988, por exemplo, contempla princípios processuais, como o do contraditório, o da ampla defesa, o do juiz natural, entre outros.

O novo Código de Processo Civil, aprovado pela Lei nº 13.105, de 2015, vem modificar este estado de coisas. Já em seu capítulo primeiro trata das normas fundamentais do Processo Civil, contemplando, em realidade, os princípios processuais norteadores do processo.

Quando se fala em princípio jurídico, não há consenso doutrinário quanto à sua conceituação, sua abrangência ou sua normatividade. Para alguns doutrinadores, princípio é norma; para outros, é valor. Em que pesem as divergências, é possível extrair algumas premissas consensuais em relação aos princípios: possuem relevância no ordenamento jurídico; são dotados de alto grau de abstração e generalidade; e, ainda, são verdadeiros pilares de sustentação do ordenamento jurídico.

Roque Carrazza (2005, p. 36) adverte que “as normas constitucionais não possuem todas a mesma relevância, já que algumas veiculam simples regras, ao passo que outras verdadeiros princípios”. O autor, para quem o princípio jurídico será necessariamente encontrado na Constituição, o define como:

[...] um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam. (CARRAZZA, 2005, Pp. 39)

A definição apontada não trata dos princípios como sendo, necessariamente, o mesmo que normas jurídicas, questão que divide os doutrinadores, de acordo com a postura jusfilosófica de cada um. Abordando esta temática, Hugo de Brito Machado (1994, p. 13) afirma que, embora todos concordem que os princípios são fundamentos, para os jusnaturalistas eles estariam no campo do Direito Natural, pois que seriam valores a fundamentar a criação do Direito Positivo. Para os positivistas, o princípio jurídico nada mais seria do que uma norma jurídica, dotada, porém, de maior importância no sistema jurídico, por sua maior abrangência.

Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 151) adverte que o termo “princípio”, em Direito, pode ser utilizado em diferentes acepções: princípio como norma e princípio como valor. Aponta, a partir desta constatação, os quatro principais significados que os princípios assumem no sistema de direito positivo brasileiro: a) norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; b) norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; c) valor inserto em regra jurídica de posição privilegiada, mas considerado independentemente da estrutura normativa; e d) limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma.

De qualquer modo, afirma que “os princípios aparecem 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.” (CARVALHO, 2007, p. 156) Nessa esteira, seria possível afirmar que, como valores ou normas, os princípios sempre vinculam a produção e interpretação das regras jurídicas, servindo de parâmetro para sua exata compreensão e para a determinação de sua validade.

Também Luís Roberto Barroso (2009) reconhece aos princípios os importantes papéis de “a) condensar valores; b) dar unidade ao sistema; c) condicionar a atividade do intérprete”. O doutrinador, no entanto, não põe em dúvida o caráter normativo dos princípios e, categoricamente, afirma que “na trajetória que os conduziu ao centro do sistema, os princípios tiveram de conquistar o *status* de norma jurídica, superando a crença de que teriam uma

dimensão puramente axiológica, ética, sem eficácia jurídica ou aplicabilidade direta e imediata” (BARROSO, 2009).

É como norma e como valor que são abordados os princípios processuais no presente trabalho, com vistas a determinar em que medida a Lei n° 13.105/2015 contribui para a convergência (pelo menos principiológica) entre o processo tributário judicial e o administrativo. Este o primeiro passo para a verificação do que ainda precisa ser feito.

Cabe aqui a advertência de que não há uma única lei que reja o processo administrativo tributário, uma vez que cada ente político constitucional é competente para editar as normas aplicáveis ao processo administrativo relativo aos tributos que lhe são próprios. De todo modo, aqui serão abordados os princípios processuais administrativos de maior relevo, contemplados na legislação federal ou que se repetem nas leis estaduais e municipais que disciplinam o assunto.

#### **4.1 Impulso oficial, inércia da jurisdição, razoável duração do processo civil e oficialidade administrativa**

O art. 2º do Novo Código dispõe que “o processo começa por iniciativa da parte e se desenvolve por impulso oficial”. Até aqui, apenas repete o comando constante no art. 262 do CPC de 1973. Vai além do código anterior, no entanto, quando, em sua parte final, dispõe sobre hipóteses excepcionais, em que caberá ao juiz agir de ofício, independentemente de pedido ou provocação.

No dispositivo em comento está contido o princípio do impulso oficial, que, segundo Cintra, Grinover e Dinamarco (2012, p. 75), “é o princípio pelo qual compete ao juiz, uma vez instaurada a relação processual, mover o procedimento de fase em fase, até exaurir a função jurisdicional”.

O início do processo, porém, somente pode ocorrer por iniciativa da parte interessada. Nisso consiste o princípio da inércia da jurisdição, contido no art. 2º do CPC de 1973: ao juiz é defeso prestar a jurisdição sem que tenha havido anterior provocação, pela parte. Ainda: a atuação da parte impõe inclusive os limites da cognição do juiz, uma vez que este estará adstrito ao pedido formulado e à causa de pedir.

O impulso oficial atende aos ditames do interesse público, uma vez que seria contrário ao mesmo que o processo ficasse parado, e guarda relação com o princípio da oficialidade, aplicável ao processo administrativo tributário. Este, segundo Ribas (2008, p. 47), preceitua

que “a movimentação do processo cabe à Administração. Uma vez iniciado, compete a ela seu impulsionamento até a decisão final.”

A oficialidade administrativa é mais abrangente que o princípio do impulso oficial, previsto no art. 2º do novo Código de Processo Civil. Isto ocorre por ser a oficialidade decorrência imediata da legalidade objetiva e o princípio da supremacia do interesse público.

Do princípio da oficialidade se depreende a regra de que o impulso do procedimento deve caber à Administração, quer como desdobramento do próprio cânone da legalidade objetiva, seja como imperativo de que a atividade, primeiro que diga respeito ao interesse do particular, envolve um interesse público e da Administração mesma, na medida em que por seu intermédio se controla a precisa e correta aplicação da lei. (CARVALHO, 1999, p. 65)

Corresponde à exigência do interesse público que o caminhar do processo não dependa do interesse das partes, de modo que não seja retardado o seu curso. Em decorrência do primado da oficialidade administrativa, o desinteresse no processo, por parte dos agentes públicos, pode resultar na responsabilização dos referidos agentes.

Com a oficialidade, quer-se assegurar que o processo cumpra com sua finalidade legal e não se prolongue além do necessário, garantia esta que, com a edição do Novo Código de Processo Civil, passou também a constar da legislação infraconstitucional que se ocupa das regras aplicáveis ao processo judicial. Dispõe o art. 4º da Lei nº 13.105/2015 que a solução integral do mérito, aí incluída a atividade satisfativa, dar-se-á em prazo razoável.

Parece certo que é esta uma das maiores preocupações do Novo Código, que em diversos dispositivos, procura garantir a celeridade processual e, com isto, a própria efetividade do processo civil, algo que também deve ser considerado central para o processo administrativo.

#### **4.2 Resolução do mérito, efetividade do processo, instrumentalidade das formas e informalidade administrativa**

Ao dispor sobre as normas fundamentais do Processo Civil, o novo código em diversos momentos afirma que a resolução do mérito é objetivo maior a ser alcançado no processo<sup>1</sup>. Se o processo é instrumento por meio do qual se resolve o mérito da situação posta para apreciação judicial, relacionada está sua efetividade ao alcance daquele objetivo.

---

<sup>1</sup> V. arts. 4º e 6º da Lei nº 13.105/2015.

É lícito, pois, concluir que a nova lei processual civil enfatizou o princípio da instrumentalidade das formas, que se assenta na ideia de que processo é instrumento e, como tal, não pode ganhar contornos de relevância mais fortes que o direito material em si.

O princípio em comento não prescreve a inutilidade da forma, uma vez que é esta, em grande medida, decorrência mesmo do devido processo legal e da segurança jurídica. Ao contrário, sua justa interpretação e aplicação impõem apenas o desprezo àquelas incorreções formais que possam ser sanadas.

No novo Código, a instrumentalidade das formas resulta na sanabilidade dos vícios processuais e no aproveitamento do processo, encontrados nos artigos 277 e 283. Estas as duas facetas do princípio da instrumentalidade no novo processo civil brasileiro.

Por sanabilidade dos vícios entende-se que “a relevância das formas no processo se limita a que garantam que certos objetivos sejam cumpridos. [...] Cumprida a finalidade do ato, passa a ser irrelevante ter ou não ter sido observada a forma prescrita em lei” (WAMBIER et. al., 2015, p. 460). Devem, assim, ser sanados no processo vícios de forma que não comprometam o alcance dos objetivos do ato processual.

Pela mesma razão, tem o juiz o dever de “corrigir ou determinar que sejam corrigidos vícios ligados aos requisitos de admissibilidade da apreciação do mérito, sempre que isto for possível” (WAMBIER et. al., 2015, p. 463), o que será feito com vistas a garantir a apreciação da lide e resolução do mérito. Nisso consiste a regra do aproveitamento do processo.

No âmbito administrativo fala-se em princípio da informalidade, que impõe ao processo administrativo tributário procedimentos menos formais que os aplicáveis ao processo judicial. Adverte Claudio Carneiro (2013, p. 38) que o primado não elimina a necessidade de instauração regular do processo, o qual se sujeita a regras previamente estabelecidas em lei. Significa apenas que “não possui o mesmo rigor técnico processual exigido pelo CPC, daí o seu procedimento ser mais informal e não totalmente informal”.

A observância de certas formalidades, no entanto, é necessária quando delas depender a garantia ao devido processo legal, a obtenção da segurança processual e da certeza jurídica. À lei cabe dispor sobre as formalidades que sejam consideradas essenciais.

Chama a atenção o fato de que cada vez mais as diversas legislações relativas ao Processo Administrativo Tributário têm prescrito um número maior de formalidades, aproximando os procedimentos da via administrativa àqueles que só têm razão de ser no processo judicial. Talvez por isso a doutrina venha substituindo o velho termo

“informalidade” do processo administrativo por “formalidade moderada”, ou “informalidade moderada”.

Ocorre assim uma aproximação entre o processo judicial e o administrativo tributário, porém, em nosso sentir, trata-se de uma “aproximação às avessas”. Isto porque, muito embora certas formalidades sejam mesmo essenciais, não se pode esquecer as peculiaridades do processo administrativo, como a desnecessidade de representação do contribuinte por advogado, por exemplo.

Como esperar que um leigo seja apto ao cumprimento de formas jurídicas rígidas, quando não extremamente elaboradas? Não haveria aí risco de quebra da isonomia no processo? Em que medida a imposição de formalidades excessivas contribui mesmo para a obtenção da verdade material, tão cara à estrutura do processo administrativo tributário? Ajudariam as ditas formalidades no controle da legalidade objetiva dos atos administrativos?

Os questionamentos acima parecem apontar o óbvio: o exagero de formalidades não se compatibiliza com a essência do processo administrativo, razão pela qual impõe-se a informalidade, ressalvada a exigência da forma prescrita em lei quando necessária a garantir a certeza, a segurança jurídica e o devido processo legal.

### **4.3 Verdade Processual x Verdade Material**

Sendo o processo instrumento para a solução de litígios, cabe ao Direito posto assegurar que tal solução tenha como pressuposto a verdade dos fatos sobre os quais versa o litígio. Idealmente, ao julgador cabe resolver a lide com base na verdade real, que deve por ele ser buscada.

Onde encontrar a verdade é, então, a questão que se põe. Para o Processo Civil, a verdade será extraída dos autos, cabendo às partes alegá-la e trazê-la para dentro do processo, afinal, o conteúdo deste é o que delimita a extensão da atividade jurisdicional a ser exercida.

Inobstante o livre convencimento do juiz, consubstanciado na livre valoração motivada da prova, é certo que ao julgador compete apreciar as provas existentes no processo, apenas. A consequência disso, segundo Humberto Theodoro Júnior (2001, p. 95), é que “o direito processual se contenta com a verdade processual, ou seja, aquela que aparenta ser, segundo os elementos do processo, a realidade”.

A legislação processual civil sempre se preocupou em demarcar o momento, os limites e a incumbência da produção de provas no processo. Por esta razão, em regra são

desconsiderados os fatos que emergirem fora do contexto previamente estipulado na lei processual. Não é admitida, por exemplo, a produção de prova nova em sede recursal.

Ao contrário do que ocorre na esfera judicial, no processo administrativo tributário vigora o princípio da verdade material, que obriga a autoridade administrativa a levar em consideração todos os fatos de que tiver conhecimento, na formação de sua convicção.

Nesse sentido:

“No esteio desse princípio é que, diante da existência de fatos imponíveis não declarados voluntariamente pelo contribuinte, cabe à Fazenda Pública diligenciar para descobri-los e provar sua existência real por todos os meios adequados, inclusive prova indiciária” (RIBAS, 2008, p. 49).

A obtenção da verdade material, também denominada verdade real, não prescinde de uma atuação mais forte do julgador, rumo ao conhecimento das ocorrências fáticas que interessam ao deslinde do processo. Daí porque aplicar-se também, ao processo administrativo, o princípio inquisitivo, diferentemente do que ocorre no processo judicial, que em regra repousa no princípio dispositivo.

Pelo primeiro, “é conferido ao julgador um leque de poderes de capacidade instrutória para demandar diligências adicionais [...] a fim de determinar fatos fiscalmente relevantes” (RIBAS, 2008, p. 50). Já o segundo confere ao juiz uma postura menos ativa, uma vez que determina que seja aguardada a produção de provas pelas partes, para que então o magistrado as avalie e forme seu convencimento.

Cabe a ressalva de que nem o princípio dispositivo nem o inquisitivo aplicam-se de maneira absoluta, quer no processo administrativo tributário, quer no processo judicial. O novo Código de Processo Civil, por exemplo, em seu artigo 370, confere ao juiz o poder de determinar, de ofício ou a requerimento da parte, a produção de provas que entender necessárias ao julgamento do mérito. Tal regra já constava do Código de 1973 e demonstra que a busca pela verdade real cada vez mais se faz presente também no processo judicial.

Para José Roberto Santos Bedaque (2010, p. 123):

A participação do juiz na formação do conjunto probatório, determinando a realização das provas que entender necessárias ao esclarecimento dos fatos deduzidos pelas partes, de forma nenhuma afeta sua imparcialidade. Agindo assim, demonstra o magistrado estar atento aos fins sociais do processo.

Do mesmo modo, também no processo administrativo é possível encontrar regras que não se compatibilizam completamente com o princípio da verdade material, como a

imposição de normas preclusivas para a apresentação de provas, pelo contribuinte, ou o óbice à produção de prova nova na fase recursal, encontrado em algumas legislações.

Note-se que, no processo judicial, em que prevalece a verdade processual/formal, o recurso de apelação é circunscrito à análise de provas produzidas e discutidas no primeiro grau (VITA, 2011, p. 273). O raciocínio, no entanto, não pode prosperar no Processo Administrativo Tributário, em que a verdade material se impõe como decorrência da legalidade objetiva. Isto porque não pode a Administração, a pretexto de uma “intempestividade”, deixar de examinar prova que seja essencial para a aferição da legalidade do ato administrativo (TROIANELLI, 1999, p. 69).

De qualquer modo, inobstante algumas inconsistências e anomalias, o que se percebe, tanto em âmbito judicial quanto administrativo, é a aplicação cada vez mais mesclada dos princípios inquisitivo e dispositivo, convergindo para a busca da verdade que ajudará a formar a convicção do julgador.

#### **4.4 Isonomia, paridade de tratamento e imparcialidade**

O art. 7º da Lei nº 13.105/2015 assegura o tratamento paritário às partes no processo, no que se refere ao exercício de direitos e faculdades processuais, aos meios de defesa, aos ônus, deveres e sanções processuais.

A norma da paridade é decorrência imediata do princípio constitucional da isonomia, aplicável também no âmbito processual. O conteúdo do princípio é brilhantemente elucidado por Celso Antônio Bandeira de Mello (2006, p. 10), para quem:

A Lei não deve ser fonte de privilégios ou perseguições, mas instrumento regulador da vida social que necessita tratar equitativamente todos os cidadãos. Este é o conteúdo político-ideológico absorvido pelo princípio da isonomia e juridicizado pelos textos constitucionais em geral, ou de todo modo assimilado pelos sistemas normativos vigentes.

Ainda segundo o doutrinador, pelo princípio da igualdade é assegurado aos cidadãos que, “ao se cumprir uma lei, todos os abrangidos por ela hão de receber tratamento parificado, sendo certo, ainda, que ao próprio ditame legal é interdito deferir disciplinas diversas para situações equivalentes” (BANDEIRA DE MELLO, 2006, p. 10).

Uma vez estabelecido que o tratamento equânime de situações equivalentes é inerente ao princípio da igualdade, resta ainda a questão de como tratar as situações de desigualdade, o que traz à baila o conteúdo material do princípio da isonomia.

Em seu sentido material, a igualdade guarda relação com a constatação de que os seres humanos nasceram e vivem em situação de desigualdade. Esta, por sua vez, somente pode ser superada quando conferido um tratamento diferenciado, por vezes favorecido, aos que se encontram em situação diversa. Desse modo, dispõe o primado da isonomia que o tratamento dos desiguais deve ser feito com consideração às suas diferenças.

Justificadas estão, assim, as regras processuais que dispõem sobre as diferenças de tratamento decorrentes de peculiaridades que as tornam necessárias, como a justiça gratuita ou a flexibilização das regras tradicionais relativas ao ônus da prova (WAMBIER, et al., 2015, p. 62).

Como não poderia deixar de ser, também no processo administrativo tributário está presente o princípio da igualdade, o qual se realiza por meio de inúmeras normas processuais próprias, mas, de modo especial, pela imparcialidade do órgão julgador administrativo e da decisão por ele proferida.

Há que se ter em mente que a imparcialidade dos órgãos julgadores administrativos é corolário dos princípios da legalidade, da igualdade, da impessoalidade e da moralidade. Tais princípios aplicam-se também ao Processo Civil, conforme quer o art. 8º da Lei nº 13.105/2015. Tudo com vistas ao atendimento aos fins sociais do processo, às exigências do bem comum e à promoção da dignidade humana.

No âmbito do processo civil, a imparcialidade do juiz é assegurada por normas específicas que dispõem sobre as hipóteses de impedimento e de suspeição do julgador. Essas normas tendem a ser repetidas nas legislações processuais administrativas, com o mesmo objetivo assecuratório da imparcialidade dos órgãos judicantes.

Também destinado a garantir a imparcialidade do juiz é o comando contido no art. 95 da Constituição Federal de 1988. Referido dispositivo prescreve a vitaliciedade, a inamovibilidade e a irredutibilidade de vencimentos, o que torna os magistrados menos vulneráveis a pressões externas que pudessem influenciar suas decisões.

No âmbito administrativo, além da imparcialidade material, que consiste na atuação com aplicação objetiva e vinculante da lei, os órgãos julgadores devem atuar com imparcialidade orgânica, o que significa dizer que não devem estar adstritos a vínculos diretos de subordinação hierárquica. Parece distante ainda, no entanto, o alcance desta autonomia funcional, em algumas esferas.

#### **4.5 Boa fé, cooperação processual legalidade objetiva e interesse público**

A finalidade do processo é a pacificação social, o que por si já permite concluir que, se existe processo, há conflito entre as partes. Nesse contexto, é justo esperar que a relação processual seja permeada pela animosidade advinda das divergências em jogo. Nem por isso deve haver espaço para que as partes enveredem pelo tortuoso caminho da má fé, ou que lancem mão de subterfúgios e mecanismos obscuros, na tentativa de alcançar a “vitória a qualquer custo”.

A questão da má postura no processo já há muito preocupa o legislador pátrio, que por mais de uma vez emendou a legislação anterior com vistas a assegurar a boa fé processual. A preocupação é explícita no art. 5º do novo Código, podendo ainda ser sentida em diversos dispositivos da Lei nº 13.105/2005, que prevê sanções pecuniárias para a má fé (WAMBIER, et al., 2015, p. 62).

Também nas normas atinentes ao processo administrativo tributário dos diversos entes políticos é comum encontrar alusão à boa fé processual, o que não causa surpresa, por ser o mandamento decorrência dos princípios constitucionais aplicáveis ao processo e, também, dos princípios constitucionais voltados à atuação da Administração Pública.

A par de prescrever a boa fé processual, a Lei n 13.105/2015 dá um passo adiante para determinar a cooperação das partes com vistas à obtenção de uma decisão de mérito justa, efetiva e em tempo razoável. Trata-se do princípio da cooperação, que visa a ética nas relações processuais, coibindo-se os abusos de direito tão comuns no processo.

O princípio tem recebido críticas por sua generalidade e tem sido taxado de utópico por alguns juristas. Marcelo Pacheco Machado (2015), entretanto, considera-o não só factível como provido de todo o necessário para que se faça eficaz. Isto porque diversas regras constantes do novo Código decorrem da cooperação, como a aprovação do calendário processual pelas partes (art. 191, parágrafos 1º e 2º), o saneamento compartilhado do processo (art. 357, parágrafo 3º) e o dever de exibição de documentos (art. 396), entre tantas outras.

Mas então, quando diz o Novo CPC em seu artigo 6º que ‘Todos os sujeitos do processo devem cooperar entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva’, está a recitar uma poesia? Não necessariamente. A cooperação não busca o processo civil dos ursinhos carinhosos. Não. Configura apenas um limite imposto ao exercício dos direitos processuais, especialmente, ao contraditório. Limite que é, no mínimo, tão velho quanto a Constituição Federal de 1988 (e assim já existia, portanto, no recepcionamento do CPC/73), mas que agora desabrocha no CPC/2015. (MACHADO, 2015)

É mesmo assim que vislumbramos o princípio da cooperação. De novo só tem a roupagem e o endereço. Consta agora da lei processual infraconstitucional. Mas tem caráter constitucional. Exatamente por isso tem aplicação também ao processo administrativo, ainda que não contemplado expressamente na legislação infraconstitucional regente.

Alargando um pouco o raciocínio: se a finalidade do processo é a pacificação social; se o que se almeja do processo é que seja instrumento de obtenção, em tempo razoável, de decisão de mérito justa e efetiva, então é possível concluir que é a efetividade do processo que faz com que o mesmo atinja o interesse público.

Em outras palavras: o interesse maior a ser alcançado por meio do processo não é o interesse de uma parte, ou de outra, mas sim o interesse público, que consiste na solução dos litígios e na pacificação social, a qual só é plenamente atingida com a efetividade do processo.

Surge então a questão: e qual seria o interesse protegido, no processo administrativo tributário? A pacificação da controvertida relação entre o Fisco e o contribuinte? Ou assegurar a chegada, aos cofres públicos, dos recursos necessários a que o Estado cumpra sua função?

Não se pode olvidar que o processo administrativo tributário trata, normalmente, da insurgência do contribuinte contra uma imposição que lhe tenha sido feita pela Fazenda Pública. Esta, ao exigir tributo, o faz sob o amparo e com justificativa no interesse público, estando inclusive a Fazenda proibida de conceder dispensa de tributo sem lei específica, em razão da indisponibilidade do mesmo interesse.

Há que se ter em mente, então, que no processo administrativo tributário a Administração Pública atua em duas frentes: como parte, uma vez que foi ela a impor a exigência tributária questionada; e como julgador, uma vez que será uma autoridade da própria Administração, incumbida do *múnus* judicante, quem irá conduzir o processo até que seja proferida a decisão final.

Para Eduardo Domingos Botallo (1977, p. 35), a Administração não só exerce funções distintas como atua com interesses diversos:

Diferem, assim, em pontos fundamentais: a administração ativa age em função do interesse público; a administração judicante visa aos interesses da ordem jurídica, estando, conseqüentemente, voltada para o restabelecimento da plenitude desta mediante solução de controvérsia originada entre as partes pela lesão de direito.

[...] no Estado de Direito, além da missão de autoproteção e tutela do interesse público, cabe à administração, com idêntica força, agir no sentido de resguardar e salvaguardar de prejuízo os interesses dos particulares.

Em que pese a envergadura do jurista, discordamos de que apenas ao exigir tributos esteja a Administração Tributária agindo em função do interesse público. Ao contrário, interesse público maior não há que a atuação administrativa em conformidade com o Direito, com a legalidade objetiva.

Poder-se-ia perguntar: “não é interesse público arrecadar tributos?” A resposta imediata à questão posta seria: “claro que sim, pois é com o dinheiro dos tributos que o Estado realizará suas funções, as quais atendem aos interesses da coletividade”. A resposta exata, no entanto, iria além: “é interesse público a arrecadação de tributos que tiver sido feita nos exatos limites do que determina e permite a lei. Havendo ilegalidade na exigência tributária, o interesse público consiste na sua eliminação”.

Sendo assim, é possível concluir que o resguardo da legalidade objetiva representa o atendimento ao interesse público, no processo administrativo tributário. A mesma legalidade que impõe ao particular que abra mão de parcela do seu patrimônio em prol da coletividade – é a legalidade que protegerá o particular contra eventuais arbítrios e abuso de poder.

## **5 A RELEVÂNCIA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO NA PACIFICAÇÃO DAS RELAÇÕES TRIBUTÁRIAS E A APLICAÇÃO SUPLETIVA E SUBSIDIÁRIA DA LEGISLAÇÃO PROCESSUAL CIVIL**

Uma vez compreendido que a finalidade precípua do processo administrativo tributário é possibilitar o controle da legalidade dos atos administrativos de exigência tributária e uma vez assentado que é de interesse público que todos os atos administrativos sejam praticados conforme prescreve a lei, fica fácil relacionar a relevância do processo administrativo tributário ao atendimento do interesse público.

Também é de interesse público a pacificação social, a qual é buscada tanto no processo judicial quanto no administrativo tributário. A via administrativa, no entanto, tem se mostrado menos onerosa, tanto para os contribuintes quanto para o próprio Estado. Este fato, por si, já apontaria para o lado prático do importante papel desempenhado pelo processo administrativo na solução de conflitos na seara tributária.

Aliada a tudo isso está a crescente necessidade de desobstruir o Poder Judiciário, o que leva à busca por soluções alternativas para a solução de litígios e ao estímulo a mecanismos outros que não a prestação jurisdicional. O caminho da “desjudicialização” é irreversível e atende ao interesse público, assim entendidos os reais interesses da coletividade juridicamente tutelados.

Este é o caminho trilhado também pela Lei nº 13.105/2015, que em seu art. 3º autoriza a arbitragem, determina a promoção de soluções consensuais para os litígios e trata ainda da conciliação e da mediação, inclusive dentro do próprio processo judicial.

É certo que no campo do Direito Público, em razão da indisponibilidade do interesse público, é mais restrito o emprego dos mecanismos alternativos de solução a litígios, os quais costumam envolver concessões que não podem ser feitas na ausência de lei específica. De qualquer modo, o processo administrativo parece cumprir o relevante papel de impedir que uma grande parte de litígios chegue ao Poder Judiciário, já que os resolve na via administrativa.

Há ainda que se considerar que os processos administrativos tributários costumam ser conduzidos por julgadores com alto grau de proficiência e conhecimento técnico que lhes permite uma acurada consideração das especificidades tributárias postas em discussão.

Justamente pela centralidade do processo administrativo na solução dos litígios tributários – e também ser ele fundado no princípio do devido processo legal – é que não podem as normas a ele atinentes, guardadas certas especificidades, distanciar-se muito das normas de processo civil.

Pelo contrário, o novo Código de Processo Civil parece mesmo prescrever uma aproximação entre o processos judicial e o administrativo. Essa a direção apontada pelo art. 15 da Lei nº 13.105/2015, que determina a aplicação subsidiária e supletiva da lei processual civil aos processos administrativos, entre eles o tributário.

A aplicação supletiva significa que, havendo omissão da lei processual administrativa, deverá o julgador valer-se das normas constantes no novo Código. Isto no caso de não encontrar, no ordenamento próprio, regra que contemple determinada situação. Utilizará as normas de processo civil como fonte de integração da legislação administrativa.

Mais abrangente é a determinação de aplicação subsidiária da norma contida na Lei nº 13.105/2015. Isto porque “a aplicação subsidiária ocorre também em situações nas quais não há omissão. Trata-se [...] de uma possibilidade de enriquecimento, de leitura de um dispositivo sob um outro viés” (WAMBIER, et al., 2015, p. 75).

Trata-se, na verdade, de dar ao processo administrativo uma interpretação norteada pelos princípios aplicáveis ao processo civil. Trata-se de uma convergência de rumos, da necessária aproximação entre o processo judicial e o processo administrativo tributário.

## **6 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A solução de litígios envolvendo as relações jurídicas tributárias pode se dar no âmbito do processo administrativo ou no âmbito do processo judicial. O fundamento de ambos é o direito constitucional ao devido processo legal, que pressupõe o contraditório e a ampla defesa.

Embora se fundem no mesmo princípio constitucional, o processo administrativo e o processo judicial se diferenciam pelo objeto e pela finalidade e, historicamente, vêm sendo regidos cada qual por princípios próprios, por vezes vistos como excludentes entre si.

Guardadas as especificidades de cada um, entretanto, a análise sistemática das normas constitucionais aplicáveis ao processo leva à conclusão de que não há antinomia absoluta entre os princípios que regem o processo administrativo e o processo judicial.

A Lei nº 13.105/2015, ao dispor sobre as normas fundamentais do processo civil, trouxe para a legislação infraconstitucional toda a principiologia aplicável ao processo, e, com isto, contribuiu para uma aproximação entre o processo judicial e o processo administrativo tributário.

A aproximação contemplada pelo novo Código passa pela semelhança e interseções havidas entre os princípios de processo civil e os de processo administrativo, mas sobretudo pela possibilidade aberta pela Lei 13.105/2015 de uma nova interpretação da legislação administrativa, a qual poderia ser compreendida sob o viés do processo civil.

Estaria aberto, assim, o caminho para que o processo administrativo tributário, cuja relevância foi demonstrada neste estudo, pudesse se beneficiar de importantes garantias que ainda hoje são reconhecidas apenas ao processo judicial.

## REFERÊNCIAS

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3. ed., 10. tir., São Paulo: Malheiros, 2006

BARROSO, Luís Roberto. **Fundamentos teóricos e filosóficos do novo direito constitucional brasileiro (Pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo)**. Revista Diálogo Jurídico, Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, v. I, nº. 6, setembro, 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 15 set 2009

BEDAQUE, José Roberto dos Santos. **Os elementos objetivos da demanda analisados à luz do Contraditório**. Causa de Pedir e pedido no Processo Civil (questões polêmicas). Coordenadores: José Rogério Cruz e Tucci, José Roberto dos Santos Bedaque. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2002

---

**Efetividade do processo e técnica processual**. 3. Ed., São Paulo: Malheiros, 2010

BOTALLO, Eduardo Domingos. **Procedimento Administrativo Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977

CARNEIRO, Claudio. **Processo Tributário Administrativo e Judicial**. 4. ed., ampl. e atual. São Paulo, Saraiva, 2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 21. ed., rev., ampl. e atual., São Paulo: Malheiros, 2005

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007

\_\_\_\_\_. **Segurança Jurídica no Novo CARF**. In ROSTAGNO, Alessandro (coord.), *Contencioso Administrativo Tributário: Questões Polêmicas*. São Paulo, Noeses, 2011, pp. 1-34.

CASTRO, Alexandre Barros. **Procedimento Administrativo Tributário**. São Paulo: Atlas, 1996

CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria Geral do Processo**. 28. ed., São Paulo, Malheiros, 2012

DARZÉL, Andréa Medrado. **Preclusão da prova no Processo Administrativo Tributário: um falso problema**. In CARVALHO, Ana Carolina Papacosta Conte de [et al.] *Congresso Nacional de Estudos Tributários. Derivação e positivação no Direito Tributário*. São Paulo, Noeses, 2011, p. 51-80

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de Direito Processual Civil – Volume II**. São Paulo, Malheiros, 2002

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 3. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994

MACHADO, Marcelo Pacheco. **Novo CPC, princípio da cooperação e processo civil do arco íris**. Disponível em [HTTP://jota.info/novo-cpc-principio-da-cooperacao-e-processo-e-civil-do-arco-%C2%ADirís](http://jota.info/novo-cpc-principio-da-cooperacao-e-processo-e-civil-do-arco-%C2%ADirís) Acesso em 16 jul 2015

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

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Processo Administrativo Tributário**. 2. ed., São Paulo: Malheiros, 2008

SALOMÃO, Marcelo Viana. **Processo Administrativo Tributário de Verdade!** In SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Tributação e Desenvolvimento: Homenagem ao Professor Aires Barreto*. São Paulo, QuartierLatin, 2011

THEODORO JUNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil**. Rio de Janeiro: Forense, 2001

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. **Os Princípios do Processo Administrativo Fiscal.** In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.), *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo, Dialética, 1999, p. 59-78

VITA, Jonathan Barros. **Os processos administrativo e judicial e a matéria tributária na geografia do Sistema Jurídico.** In ROSTAGNO, Alessandro. *Contencioso Administrativo Tributário: questões polêmicas*. São Paulo, Noeses, 2011, p. 263-283

WAMBIER, Tereza Arruda Alvim... [et al.]. **Primeiros Comentários ao Novo Código de Processo Civil: artigo por artigo.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015