



A (in)existência de jurisdição no Processo Administrativo Tributário: uma análise crítica
The (in)existence of jurisdiction in the Tax Administrative Process: a critical analysis

Giovanne Duarte de Queiroz¹

Aceito para publicação em: 24/06/2024

Área do conhecimento: Direito

DOI: 10.18378/rbfh.v13i2.10584

RESUMO: O presente artigo tem como intuito analisar a (in)existência da jurisdição no Processo Administrativo Tributário, a partir de um estudo do Direito Processual Tributário e das lides fiscais, que englobam tanto o âmbito administrativo quanto o judicial. Busca explorar a origem e a natureza das obrigações tributárias, a relação entre sujeito ativo e passivo, e os conflitos decorrentes dessas interações. Também se almeja examina a importância dos princípios do contraditório e da ampla defesa nos processos tributários. Ao final, conclui-se que é possível vislumbrar um aspecto jurisdicional no processo administrativo tributário, interpretado à luz dos princípios processuais constitucionais e infraconstitucionais, visando equilibrar os direitos dos contribuintes e do Fisco e assegurar decisões fundamentadas e justas em âmbito administrativo.

Palavras-chaves: Direito Tributário. Processo Administrativo Tributário. Jurisdição.

ABSTRACT: This article seeks to analyze the (in)existence of jurisdiction in the Tax Administrative Process, based on a study of Tax Procedural Law and tax disputes, which encompass both the administrative and judicial spheres. It will explore the origin and nature of tax obligations, the relationship between active and passive subjects, and the conflicts arising from these interactions. It also aims to examine the importance of the principles of adversarial proceedings and broad defense in tax proceedings. In the end, it is concluded that it is possible to envisage a jurisdictional aspect in the administrative tax process, interpreted considering constitutional and infra-constitutional procedural principles, aiming to balance the rights of taxpayers and the Tax Administration and ensure well-founded and fair decisions.

Keywords: Tax law. Tax Administrative Process. Jurisdiction.

INTRODUÇÃO

O Direito Processual Tributário abrange, em seu cerne, uma variedade de procedimentos administrativos fiscais, bem como o próprio processo tributário, que inclui tanto o administrativo quanto o judicial. "Procedimento" (como gênero, em sentido amplo), pode ser descrito como a execução de múltiplos atos interligados com o objetivo de alcançar um resultado, sem necessariamente incluir um conflito ou o exercício do contraditório pela outra parte (Machado Segundo, 2018).

¹Advogado da União. Graduado em Direito pela Universidade Federal da Paraíba (UFPB). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP-DF). E-mail: giodq11@gmail.com

Por outro lado, "processo" (espécie do gênero procedimento) refere-se a uma sequência de atos organizados para resolver um conflito de interesses, com a participação ativa das partes e a garantia do contraditório e da ampla defesa (Machado Segundo, 2018). Isso inclui as demandas tributárias no âmbito administrativo e os conflitos tributários submetidos ao Judiciário.

A origem do processo tributário está ligada à noção de obrigação tributária, composta pelo sujeito ativo (quem tem o direito de exigir o crédito tributário), sujeito passivo (quem tem a obrigação de pagar o débito), e o objeto (prestação pecuniária), sendo este o elemento que conecta os dois sujeitos. A obrigação tributária pode ser patrimonial, envolvendo o pagamento do tributo e/ou multa, ou não patrimonial, envolvendo deveres instrumentais a serem cumpridos pelo sujeito passivo (Carvalho, P., 2019).

Na maioria dos casos, ocorre um conflito de interesses que impede a resolução amigável da obrigação tributária. Nesses casos, a pretensão arrecadatória do sujeito ativo é contestada pelo sujeito passivo, seja por resistência ao lançamento tributário (a situação mais comum) ou por meio de pedidos de compensação, restituição e reconhecimento de imunidade ou isenção tributária.

Portanto, a relação processual é estabelecida quando há um fato jurídico conflituoso entre os sujeitos ativo e passivo, onde a pretensão de uma das partes é resistida pela outra (Pria, 2010). A fase litigiosa da relação jurídico-tributária é definida pela transição da atividade administrativa procedimental para a processual, que será então regida pelos princípios do Direito Processual Tributário (Marins, 2018).

De acordo com Pria (2010), o processo tributário pode ser estruturado em três elementos básicos, denominados constantes lógico-processuais: (i) provocação da parte interessada (pretensão inicial); (ii) comunicação e resposta da contraparte (resistência à pretensão inicial); e (iii) decisão que encerra a controvérsia (decisão administrativa, sentença etc.).

É neste contexto que se insere a discussão sobre a (in)existência de jurisdição nas lides tributárias no âmbito administrativo, um tema que ainda divide opiniões entre diversos autores e será examinado nos tópicos a seguir.

DAS LIDES TRIBUTÁRIAS EM ÂMBITO ADMINISTRATIVO

As disputas tributárias podem ser processadas e julgadas em dois sistemas distintos de resolução de conflitos: o judicial (pretensão resistida ou insatisfeita) e o administrativo (pretensão resistida). No Brasil, essa divisão decorre da adoção do regime de "jurisdição una" (art. 5º,

XXXV, CF/88), onde qualquer atividade administrativa pode ser revista pelo Poder Judiciário, se solicitado pela parte interessada (Nunes, 2019).

O objetivo do regime adotado é evitar a perpetuação de arbitrariedades cometidas pelas autoridades administrativas ao praticarem atos contrários à lei. Por esse motivo, mesmo após o término do processo tributário na instância administrativa com decisão desfavorável ao sujeito passivo, o Judiciário, quando acionado, pode revisar qualquer decisão tomada pelas autoridades administrativas tributárias (Nunes, 2019).

Dessa forma, o contribuinte pode reiniciar toda a discussão administrativa no Judiciário, sem impedimentos preclusivos. Esse princípio – embora controverso – não diminui a importância dos órgãos de julgamento administrativos. Na verdade, a interpretação da Constituição sugere que ela buscou aumentar as garantias processuais dos jurisdicionados, ao prever diferentes meios (e instâncias) de acesso à justiça (Nunes, 2019).

A premissa acima levanta questões significativas quanto à eficiência e à segurança jurídica dos processos tributários. Essa possibilidade, embora possa ser vista como uma ampliação das garantias processuais dos jurisdicionados, na prática pode gerar excessiva litigância e sobrecarga do sistema judicial. Ademais, ao permitir que uma questão já decidida na esfera administrativa seja revista no Judiciário, há o risco de duplicidade de processos, comprometendo a celeridade e eficiência na resolução dos conflitos.

Além disso, a interpretação de que a Constituição busca aumentar as garantias processuais através de diferentes instâncias de acesso à justiça pode ser questionada. A pluralidade de instâncias não deve ser entendida como um convite ao litígio excessivo, mas sim como uma alternativa para revisão de decisões injustas ou ilegais. Portanto, é necessário um equilíbrio entre a garantia de acesso à justiça e a necessidade de segurança jurídica e eficiência administrativa. Assegurar que o sistema judiciário não seja sobrecarregado desnecessariamente e que decisões administrativas legítimas sejam respeitadas é crucial para a estabilidade do ambiente jurídico e para a confiança dos contribuintes no sistema tributário como um todo.

No entanto, mesmo com todas as críticas ao atual sistema de acesso à justiça na seara tributária, é proibido discutir simultaneamente a mesma questão tributária no âmbito judicial e administrativo. Assim, embora a controvérsia possa ser objeto tanto de processo administrativo quanto judicial, ao recorrer ao Judiciário, a parte interessada renuncia ao direito de discutir a matéria na via administrativa.

Nesse sentido, o parágrafo único do art. 38, da Lei n.º 6.830/80 (LEF) dispõe: "a propositura, pelo contribuinte, de ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto" (Brasil, 1980).

Isso significa que o sujeito passivo não pode usar o prazo recursal administrativo para propor uma ação antiexacional e recorrer administrativamente sobre a mesma matéria, continuando com ambos os processos em tramitação – pois, nesse caso, ele estaria recorrendo da mesma decisão duas vezes, em esferas diferentes, violando a boa-fé processual.

De forma semelhante, o sujeito ativo (Fisco) não pode promover uma execução fiscal paralela a um processo administrativo regular em que se discuta a exigibilidade do crédito tributário, sob pena de violar os princípios da legalidade administrativa e da confiança legítima, além de incorrer na suspensão da exigibilidade do crédito tributário prevista no inciso III, art. 151, do CTN (Brasil, 1966).

Nesse contexto, é evidente que o Poder Judiciário tem a autoridade para decidir, de forma definitiva, sobre o conflito tributário, através do exercício da atividade jurisdicional típica. No entanto, o mesmo não pode ser dito sobre a "atividade jurisdicional administrativa", que há décadas atrai a atenção dos estudiosos do processo tributário.

DA (IN)EXISTÊNCIA DE JURISDIÇÃO NAS LIDES ADMINISTRATIVAS

A discussão sobre o reconhecimento de jurisdição nos processos administrativos tributários é majoritariamente dividida em duas correntes doutrinárias. A primeira, defendida por Paula (2018), Andrade (2011) e Alvim (1994), entre outros, afirma que não se pode falar em jurisdição na esfera administrativa, devido à ausência de elementos característicos do fenômeno processual jurisdicional.

Por exemplo, o julgamento das causas é realizado pelo Poder Executivo e não pelo Judiciário; não há a presença de um juiz imparcial investido na função; e as decisões que encerram os litígios tributários administrativos carecem de definitividade e coercibilidade.

Sob essa perspectiva, os processos administrativos tributários se assemelham mais a procedimentos técnicos destinados à verificação de irregularidades no ato do lançamento do tributo, com a matéria discutida sendo reapreciada pela própria Administração Pública, e não por um terceiro imparcial. Assim, as garantias e princípios do Direito Processual Civil e do Direito Processual Penal seriam incompatíveis com a natureza procedimental da atividade administrativa (Alvim, 1994).

Apesar da sólida fundamentação teórica dessa primeira corrente, tal argumentação não parece encontrar respaldo no ordenamento jurídico atual, especialmente quando analisada à luz dos postulados e garantias fundamentais do Direito Processual moderno.

Ao admitir o processo administrativo tributário como mero procedimento (conforme a diferenciação feita no início do trabalho), duas situações problemáticas são pressupostas: (i) o sujeito passivo jamais poderia pleitear, em sede administrativa, a tutela de direitos subjetivos.

Nesse contexto, a participação do sujeito passivo se limitaria a apontar erros procedimentais de fiscalização e autuação por parte do Fisco; e (ii) o único interesse em juízo seria o do sujeito ativo, já que não há conflito a ser resolvido, apenas o ajuste formal do ato de lançamento impugnado. Neste cenário, qualquer outra matéria levantada pelo sujeito passivo não seria conhecida no julgamento da causa.

Portanto, filia-se à segunda corrente doutrinária, liderada por Pria (2010), Paulo Cesar Conrado (2018) e Machado Segundo (2018). Para esses autores, a Administração Tributária exerce, de fato, uma função jurisdicional atípica, pois a resolução de um conflito administrativo tributário resulta, indiscutivelmente, em uma prestação jurisdicional, independentemente de qualquer pronunciamento judicial sobre a matéria.

Ao analisar o processo administrativo tributário por uma perspectiva verdadeiramente jurisdicional, as técnicas, princípios e garantias processuais previstas no CPC, por exemplo, podem ser aplicadas às lides administrativas – quando viáveis ao caso concreto –, complementando e aprimorando a legislação processual já existente do PAT.

Essa concepção teórica é extremamente atual e necessária, pois aproxima o sistema processual administrativo tributário de um modelo constitucional de processo, baseado nos princípios do devido processo legal e da inafastabilidade de jurisdição, previstos no art. 5º, incisos XXXV e LIV, da Constituição Federal (Brasil, 1988).

Nesse sentido, a própria Constituição Federal, em seu art. 37, XVIII, estabelece que a administração fazendária possui jurisdição, com precedência sobre os demais setores administrativos. Similarmente, o CTN, em seu art. 100, II, enfatiza a existência de jurisdição nos órgãos de julgamento administrativos singulares e coletivos, cujas decisões, quando dotadas de eficácia normativa, têm natureza de normas complementares das leis tributárias (Moraes, 2007).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do exposto, é possível concluir que não há como dissociar a ideia de jurisdição do processo administrativo tributário, sendo este um importante instrumento de (re)construção e efetivação de direitos, que por sua vez, deve ser interpretado à luz dos princípios e garantias processuais – constitucionais e infraconstitucionais – aplicáveis ao caso concreto.

A análise da jurisdição no âmbito administrativo tributário revela a necessidade de uma abordagem que reconheça a importância da imparcialidade e da autoridade decisória das instâncias administrativas. Isso se torna essencial para garantir que os direitos dos contribuintes sejam devidamente protegidos e que as decisões administrativas possam ser fundamentadas e coerentes com os princípios do devido processo legal.

Além disso, a jurisdição administrativa tributária deve ser vista como um mecanismo eficaz para a resolução de conflitos tributários, proporcionando uma via alternativa ao Judiciário. Esta perspectiva pode contribuir para a celeridade e a eficiência na resolução de litígios, minimizando os custos e o tempo envolvidos no processo judicial e aliviando a sobrecarga do sistema judiciário.

Contudo, é crucial que os princípios constitucionais, como a ampla defesa e o contraditório, sejam rigorosamente observados nas decisões administrativas. A implementação de garantias processuais robustas no âmbito administrativo não apenas fortalece a legitimidade das decisões, mas também aumenta a confiança dos contribuintes no sistema tributário como um todo.

Outro aspecto importante é a formação e capacitação dos julgadores administrativos. A imparcialidade e a independência destes profissionais são fundamentais para assegurar que as decisões sejam tomadas com base em critérios técnicos e jurídicos adequados, respeitando os direitos dos contribuintes e assegurando a correta aplicação das normas tributárias.

Em conclusão, a integração da jurisdição no processo administrativo tributário representa um avanço significativo na proteção dos direitos dos contribuintes e na eficiência do sistema tributário. Ao harmonizar os procedimentos administrativos com os princípios do devido processo legal, é possível criar um ambiente mais justo e equitativo para a resolução de litígios tributários, beneficiando tanto os contribuintes quanto a administração tributária.

REFERÊNCIAS

ALVIM, Teresa Arruda; MARINS, James. **Processo Tributário**. Repertório de Jurisprudência e Doutrina sobre Processo Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.

ANDRADE, Eduardo Cavalca. Os limites do controle da legalidade no âmbito do PAF. In: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **I Prêmio CARF: Direito Tributário - Monografias Premiadas**. Brasília: Edições Valentim, p. 107-135, 2011.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 22 jun. 2024.

BRASIL. **Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em: 22 jun. 2024.

BRASIL. **Lei n.º 6.830, de 22 de setembro de 1980**. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16830.htm. Acesso em: 22 jun. 2024.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CONRADO, Paulo Cesar. Perspectivas do contencioso tributário, judicial e administrativo, em vista do novo Código de Processo Civil. **Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET**. São Paulo, 20 set. 2018. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/perspectivas-do-contencioso-tributario-judicial-e-administrativo-em-vista-do-novo-codigo-de-processo-civil-por-paulo-cesar-conrado/>. Acesso em: 22 jun. 2024.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2018.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário brasileiro: administrativo e judicial**. 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.

MORAES, Líria Kédina Cuimar de Sousa e. **Coisa julgada no Processo Administrativo Tributário brasileiro: uma análise sobre o efeito das decisões contrárias à Fazenda Pública**. 2007. Dissertação de Mestrado, Universidade da Amazônia, Belém, 2007.

NUNES, Cleucio Santos. **Curso completo de direito processual tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

PAULA, Maria Aparecida Martins de. Aplicação do Código de Processo Civil no processo administrativo fiscal. In: CAMPOS, Marcelo (Coord.). **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, v. 138, p. 135-154, 2018.

PRIA, Rodrigo Dalla. **Teoria geral do processo tributário**. 2010. Dissertação de Mestrado, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010.