

NORMAS GERAIS SOBRE PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

*Rodrigo Dalla Pria*¹

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. A competência constitucional para instituir “normas gerais sobre processo administrativo tributário”. 3. O âmbito material das “normas gerais sobre processo administrativo tributário”. 4. À guisa de conclusão: as normas gerais sobre processo administrativo tributário e o fortalecimento institucional dos órgãos administrativos de julgamento. 5. Referências

1. INTRODUÇÃO

O Senado Federal e o Supremo Tribunal Federal, com o objetivo de buscar soluções para o aperfeiçoamento do vigente modelo de solução de conflitos tributários, editaram a Portaria Conjunta nº 01/2022, por meio da qual foi nomeada Comissão de Juristas especialmente constituída com vistas à

1. Doutor em Direito Processual Civil e Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. Professor dos programas de Pós-graduação *Stricto Sensu* (Mestrado) e *Lato Sensu* (Especialização) do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET. Professor e Coordenador do curso de Extensão “Processo tributário analítico” do IBET. Coordenador das Unidades do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET em Sorocaba e Presidente Prudente. Coordenador do grupo de estudos de “Processo tributário analítico” do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET. Foi juiz do Tribunal de Impostos de Taxas do Estado de São Paulo – TIT/SP (2009 a 2016). Advogado. (rodrigo@dallapria.adv.br)

elaboração de propostas legislativas voltadas à modernização do plexo normativo a que costumamos denominar “sistema processual tributário”.

Desde as exposições feitas por ocasião da audiência pública realizada a pretexto ouvir a comunidade jurídica acerca dos escopos da reforma, uma das medidas que contou com maior aderência foi justamente aquela atinente à edição de uma lei nacional voltada à instituição de um “regime geral de contencioso administrativo tributário” que estabelecesse “normas gerais” a serem observadas por todos os entes políticos tributantes.

Ao fim dos trabalhos, o relatório produzido pela aludida Comissão de Juristas, materializado sob a forma de dez anteprojetos de lei (complementar e ordinária), além de dispor sobre questões voltadas à prevenção e à resolução consensual de litígios tributários, propõe a inclusão de um novo capítulo (Capítulo IV) no Código Tributário Nacional especificamente destinado a estabelecer normas gerais sobre processo administrativo tributário.

Os enunciados constantes dos nove artigos (208-A a 208-I) que compõem o capítulo em questão visam assegurar aos litigantes tributários às garantias próprias às noções de devido processo legal, contraditório e ampla defesa. Pelo menos é isso que se anuncia na formulação constante do art. 208-A do anteprojeto.²

O que se apresenta nos demais dispositivos do anteprojeto, no entanto, são proposições genéricas que visam: (i) estabelecer formas comuns e prazos uniformes para a impugnação de lançamentos e de decisões administrativas e garantir aos litigantes tributários o efetivo direito ao duplo grau de jurisdição administrativa (art. 208-C e 208-D); (ii) assegurar a imutabilidade, no âmbito administrativo, das decisões favoráveis ao sujeito passivo (art. 208-E); (iii) impor à autoridade julgadora

2. “Art. 208-A. Este capítulo estabelece normas gerais para regular o processo administrativo tributário no âmbito das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, visando, em especial, assegurar aos litigantes o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa e o duplo grau de jurisdição.”

o dever fundamentar adequadamente seus pronunciamentos (art. 208-F); e (v) estabelecer a obrigatoriedade de adoção, por parte dos julgadores tributários, das orientações firmadas em precedentes judiciais tidos, pela legislação processual civil, como de observância obrigatória (art. 208-G).

Por outro lado, causa estranheza a disposição constante do art. 208-J do anteprojeto que, ao admitir a possibilidade de os entes tributantes estabelecerem ritos procedimentais distintos para créditos e indébitos de diferentes valores, legitima a edição de regras que mitigam o acesso do devedor tributário de pequenos valores às dos órgãos de julgamento administrativo tributário de 2º grau, configurando aquele óbice denominado “limite de alçada”.³

De toda sorte, não há dúvidas de que a conversão do referido anteprojeto em lei complementar nacional resultaria, de um modo geral, numa grande evolução para o sistema de contencioso administrativo tributário, impondo aos entes políticos tributantes parâmetros mínimos de atuação, não só no que tange à edição de suas próprias regras processuais tributárias, mas também para a aplicação da legislação tributária realizada a pretexto da resolução de conflitos entre os sujeitos de direito tributário.

A despeito disso, as expectativas criadas acerca da amplitude material que deveria conter um diploma especificamente editado com vistas à instituição de normas gerais sobre processo administrativo tributário foram sensivelmente frustradas pela ausência de regulação, no anteprojeto, de matérias de suma importância para justa composição dos conflitos tributários, em especial no que tange ao estabelecimento de regras voltadas ao fortalecimento institucional e à autonomia dos órgãos julgadores administrativos tributários.

3. “Art. 208-I. O trâmite e o julgamento do processo administrativo tributário poderão ser diferenciados em função do valor do crédito tributário discutido ou do indébito pleiteado pelo sujeito passivo, nos termos da legislação específica.”

Nesse contexto, e considerando o longo percurso legislativo a ser percorrido até a sanção da lei complementar que, oxalá, veiculará as tão aguardadas normas gerais sobre contencioso administrativo tributário, tentaremos demarcar neste artigo as matérias que, para além daquelas já abarcadas pelo anteprojeto, poderiam/deveriam ser objeto de regulação por um diploma normativo desse jaez.

2. A COMPETÊNCIA CONSTITUCIONAL PARA INSTITUIR “NORMAS GERAIS SOBRE PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO”

Apesar do amplo acordo acerca da necessidade de uma “lei geral de processo administrativo tributário”, não existe o mesmo consenso acerca dos fundamentos constitucionais e, principalmente, da amplitude material da competência da União para legislar sobre o assunto.

É que o texto constitucional não contém dispositivo específico destinado a estabelecer e delimitar a competência de cada ente político tributante para legislar acerca de processo administrativo-tributário, havendo dúvidas, inclusive, acerca da natureza jurídica das normas sobre processo administrativo tributário, isto é, se são regras de “direito administrativo”, de “direito processual” ou de “direito tributário”.

Parece-nos razoável, todavia, admitir que as normas sobre “processo administrativo-tributário” não sejam preceitos de direito processual no sentido prescrito no art. 22, inciso I, da CF/88, o qual se volta a regular a atividade exercida no âmbito daquilo que, historicamente, vem sendo chamado de “direito judiciário”, estando reservada à União a prerrogativa exclusiva para legislar sobre o assunto. Também não parecem ser típicas regras de direito administrativo, o que significaria conceder a cada um dos entes políticos tributantes a mais absoluta exclusividade para legislar sobre a matéria.

Assim é que, a competência para legislar sobre “direito tributário processual” resta estabelecida pelos arts. 24, inciso I, §§

1º a 4º, e 146, inciso III, da CF/88⁴, que (i) atribuem poder legiferante concorrente aos entes políticos para dispor sobre processo administrativo-tributário, (ii) mas reservam à União a competência para fixar, por lei complementar, normas gerais sobre a mesma matéria, competência esta que, aliás, jamais foi exercida.

A necessidade de edição de lei complementar para tal finalidade, vale reforçar, impõe-se, sob pena de insubmissão dos demais entes tributantes aos preceitos gerais que vierem a ser, eventualmente, veiculados por lei ordinária federal. Devemos compreender, nesse tocante, que a competência privativa da União para legislar sobre direito processual, tal como prevista no art. 22, inciso I, da CF⁵ – e que nos será muito útil, logo adiante, para traçar os limites materiais de um eventual regime geral de contencioso administrativo tributário – não legitima a invocação da lei ordinária como instrumento

4. Art. 24. *Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:*

I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;

(...)

XI - procedimentos em matéria processual;

(...)

§ 1º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

§ 2º A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

§ 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

§ 4º A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

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

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

5. Art. 22. *Compete privativamente à União legislar sobre:*

I - direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho;

apto a veicular normas gerais sobre processo administrativo tributário.

Com efeito, a circunstância de a atividade exercida pelos órgãos de contencioso administrativo tributário ser atipicamente jurisdicional não infirma a conclusão de que, sob a óptica da repartição das competências legislativas constitucionais, as regras sobre processo administrativo tributário constituírem verdadeiras “regras de direito tributário”.

Sob tal perspectiva, talvez seja mais correto falarmos em “direito tributário processual administrativo” do que, propriamente, em “direito processual administrativo-tributário”, o que nem de longe induz qualquer necessidade de deixar de utilizar a segunda expressão, consagrada que é pela dogmática especializada.

Afirmar o contrário, significaria admitir algo que foge à razoabilidade, isto é, que todas as legislações locais (estaduais e municipais) até hoje editadas sobre contencioso administrativo tributário são, na essência, inconstitucionais, dada a invasão de um campo material que é privativo da União.

Sendo o processo administrativo-tributário a instância na qual os entes políticos exercem o autocontrole da legalidade da atividade impositiva, não fica difícil concluir que as regras que regem os contenciosos administrativos fiscais constituem típicas normas de desempenho da competência administrativa tributária, pois reguladoras do modo de aplicação do direito material tributário quando realizada sob o pretexto da conflituosidade, razão pela qual, por expressa determinação constitucional (art. 5º, incisos LIV, LV e LXXVIII), devem observar o esquema dialético (contraditório) característico do processo jurisdicional.

3. O ÂMBITO MATERIAL DAS “NORMAS GERAIS SOBRE PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO”

Não obstante a competência para dispor sobre “direito tributário processual” restar, desde sempre, estabelecida pelas regras veiculadas nos arts. 24, inciso I, §§ 1º a 4º, e 146,

inciso III, da CF/88, as quais reservam à União a prerrogativa de fixar, por lei complementar, normas gerais sobre processo administrativo-tributário, fato é que tal competência, desafortunadamente, nunca foi levada a cabo.⁶

Por essa razão, o que se tem, desde sempre, é uma verdadeira torre de babel normativa, onde cada ente federativo dispõe de plena liberdade para legislar concorrentemente acerca da matéria.

Essa contingência dificulta a análise minuciosa do contencioso administrativo-tributário tal qual positivado nas diversas legislações que regulam o processo administrativo fiscal no âmbito dos diferentes entes políticos, algo que somente se torna plausível quando o foco temático da abordagem está direcionado a um específico ente político tributante.

De toda sorte, isso não nos impede de identificar alguns padrões institucionais que se repetem nas legislações oriundas dos diferentes entes federados, os quais certamente decorrem da influência exercida pela longa experiência construída no âmbito do contencioso administrativo tributário federal.

Numa análise superficial das legislações que disciplinam os processos administrativos tributários no âmbito dos Estados, é possível traçar um panorama geral acerca dos diversos modelos adotados, o qual nos revela padrões normativos comuns adotados pelos respectivos órgãos.

Assim é que: (i) 88% dos órgãos de contencioso administrativo tributário estão diretamente subordinados aos Secretários de Fazenda estaduais; (ii) 96% deles não dispõem de carreiras específicas de julgador tributário; (iii) em 75% dos casos, a representação dos interesses fiscais é realizada por membros da Procuradoria-Geral do Estado; (iv) em 89% (das cortes

6. Tramita no Congresso Nacional o projeto de Lei Complementar 381/2014, que tem por objetivo fixar normas gerais sobre processo administrativo fiscal aplicáveis a todos os entes políticos tributantes, o que reduziria significativamente a dificuldade que se tem atualmente de sistematizar e padronizar o processo administrativo tributário em âmbito nacional.

administrativas, os procuradores do Estado não têm a prerrogativa de participar do contencioso administrativo na condição de julgadores; e, por fim, (v) 96% dos contenciosos administrativos tributários contam com a participação de representantes do sujeito passivo, conquanto (vi) em somente em 77% (setenta e sete por cento) deles essa participação é paritária.⁷

Assim, se a sistematização dos dados atinentes aos contenciosos administrativos tributários estaduais e municipais constitui tarefa árdua, a identificação de padrões normativos comuns entre eles pode ser capaz de revelar aquilo que fora exitoso na experiência histórica de cada qual e, também, aquilo que vem se mostrando ineficaz e problemático.

Esses dados, portanto, constituem um excelente ponto de partida para a elaboração de uma proposta de positivação de um regime geral de processo administrativo tributário que seja nacionalmente eficaz, seja no que tange à estrita observância e respeito às cláusulas do devido processo legal (constitucional) administrativo, seja na promoção da desejada eficiência fiscal.

Evita-se, assim, a ilusão – e a armadilha – de que uma “revolução” legislativa, que despreze a experiência histórica nacional de um século para privilegiar soluções mágicas, inspiradas inclusive em modelos alienígenas, seja capaz de pôr fim aos problemas e gargalos do contencioso administrativo tributário, os quais decorrem muito mais de problemas oriundos do sistema material tributário do que, propriamente, dos regimes processuais de solução de lides fiscais vigentes.

Dito isso, devemos também considerar que eventual superveniência de lei complementar federal que finalmente veicule as tão ansiadas “normas gerais sobre processo administrativo tributário” terá como efeito primário vincular os demais entes políticos àquilo que for objeto de regulação (ver § 4º do art. 24 da CF), implicando a necessária revisão das

7. Os dados apontados refletem o quanto positivado nas legislações vigentes no momento da publicação deste artigo.

legislações locais, que até o momento reinam no vácuo deixado em razão da ausência de legislação nacional.

É nesse específico ponto que ressurge a questão, tão debatida na Dogmática histórica do direito tributário, da abrangência do conceito de “normas gerais de direito tributário”, agora especialmente direcionada para o âmbito do contencioso administrativo. A indagação a ser feita é a seguinte: admitindo-se a possibilidade de edição, por lei complementar federal, de “normas gerais sobre processo administrativo tributário”, quais os limites materiais dessa competência legiferante da União?

A resposta, longe de ser simples, não se resolve pela mera adoção de uma das duas teorias dogmaticamente concorrentes (dicotômica ou tricotômica) acerca do alcance do conceito de “normas gerais de direito tributário”, pois as regras sobre contencioso administrativo tributário podem muito bem ser definidas como típicas limitações ao poder de tributar – preenchendo, assim, os critérios exigidos pelos adeptos da teoria dicotômica –, ou simplesmente serem tomadas como normas sobre “lançamento e crédito tributários”, aos moldes do que preconizam os seguidores da chamada teoria tricotômica.

A despeito das dificuldades, cremos que haja no próprio texto constitucional uma rota segura para a solução do problema, solução esta que pressupõe, no entanto, a admissão de uma premissa teórica desde sempre por nós adotada, segundo a qual a atividade exercida pelos órgãos de contencioso administrativo tributário, conquanto seja subjetivamente (organicamente) administrativa é, sob o ponto de vista funcional, atipicamente jurisdicional, pois exercida sob o pretexto da resolução de conflitos estabelecidos entre os sujeitos de direito tributário.

Com efeito, uma das consequências diretas dessa tomada de posição diz com a necessidade de reconhecermos que o regime jurídico próprio ao processo administrativo tributário é o mesmo do processo judicial, qual seja: aquele fundado na ideia de devido processo legal, contraditório e ampla defesa. Em outras palavras, atribuir aos tribunais administrativos a

condição de órgãos atipicamente jurisdicionais atrai para eles a inafastável obrigação de observar o modelo constitucional de processo (civil).

Pois bem. No contexto das regras que compõem os diversos regimes de contencioso, incluído o administrativo tributário, é possível identificar, de um lado, aquelas que têm típica natureza de “normas sobre processo”, pois dizem com o estabelecimento de direitos e deveres subjetivo-processuais diretamente relacionados às garantias próprias ao modelo constitucional de processo. De outro lado, tem-se aquelas (regras) que consubstanciam “normas sobre procedimento”, pois voltadas a estabelecer a forma pela qual os mencionados direitos e deveres subjetivo-processuais são exercidos.

Assim, uma coisa é a norma legal que estabelece o direito (faculdade) de o sujeito passivo impugnar o lançamento (direito de defesa) e recorrer da decisão (duplo grau de jurisdição) que negou acolhimento à sua defesa (típicas normas de processo); outra coisa é a regra que estabelece a forma por meio da qual o protocolo da defesa e do recurso será realizada ou mesmo o ambiente processual (eletrônico ou físico) no qual os atos processuais deverão ser efetivados (típicas normas de procedimento).

A dualidade processo/procedimento, quer nos parecer, constitui uma excelente medida daquilo que podemos chamar de “norma geral” sobre processo administrativo tributário, restando bem evidente que, sob a óptica constitucional, a importância e a abrangência das chamadas “normas sobre processo” é muito maior do que aquelas atinentes às “normas sobre procedimento”, a ponto de, no âmbito da atividade (tipicamente) jurisdicional exercida pelos órgãos do Poder Judiciário, a Constituição Federal atribuir exclusivamente à União a competência para legislar sobre processo (art. 22, inciso I, da CF), restando aos Estados a competência para editar regras sobre procedimento em matéria processual (art. 24, inciso XI, da CF).

Nessa medida, são as “normas sobre processo” que dão o tom daquilo que é fundamental aos sujeitos litigantes. E isso, por óbvio, não só no processo civil comum, mas também no

contencioso administrativo tributário, de sorte a ser esse, em nosso sentir, o principal (mas não o único) conteúdo a ser normatizado pelo diploma complementar de abrangência nacional que se pretende editar sob a insígnia “norma geral sobre processo administrativo tributário”.

Dito isso, cabe-nos ainda identificar com maior precisão o que viriam a ser, em termos conteudísticos, as tais “normas de processo” que poderiam/deveriam compor um diploma nacional sobre contencioso administrativo tributário, bastando, para tanto, reportarmo-nos aos preceitos normativos que compõem o modelo constitucional de processo.

Nesse contexto, toda e qualquer norma que tiver por finalidade última viabilizar o exercício das garantias constitucionais processuais será, na essência, uma típica “norma sobre processo”.

Trazendo tais ideias para o plano concreto, as regras que dispõem sobre a natureza jurídico-institucional do órgão de julgamento, bem como sobre a forma e os critérios de seleção dos julgadores tributários, por exemplo, por se vincularem aos princípios constitucionais do juiz natural e da imparcialidade, constituem típicas “normas sobre processo”, gerais por natureza.

Já as regras que estabelecem os tipos de defesa e recursos postos à disposição das partes, seus respectivos prazos e efeitos, bem como as instâncias do contencioso administrativo a serem percorridas materializam o núcleo dos direitos (constitucionais) à ampla defesa e ao duplo grau de jurisdição.

Dispositivos voltados ao estabelecimento da plena igualdade entre as partes litigantes no processo administrativo (paridade de armas), bem como aqueles que garantam a prevalência do princípio da presunção de inocência do acusado tributário, vinculam-se à noção constitucional de contraditório.

O mesmo pode ser dito acerca das regras que impõem obrigações e limites à atividade cognitiva dos julgadores tributários, e que se voltam à promoção do direito constitucional à efetiva prestação da tutela jurisdicional, tais como (i) o dever

de apreciar toda a matéria debatida e fundamentar todas as decisões; (ii) o dever de observar (e se curvar aos) os precedentes judiciais representativos de controvérsia; e (iii) o poder de apreciar questões e provas a qualquer tempo.

Por fim, regras que eventualmente estabeleçam prazos para prolação de decisões e encerramento dos processos administrativos podem ser tidas, também, como típicas “regras sobre processo”, por se vincularem à noção, também constitucional, de duração razoável do processo.

O rol de matérias processuais enumeradas, longe de esgotar o campo de autuação de uma possível/eventual lei complementar destinada a estabelecer normas gerais sobre processo administrativo tributário, presta-se, tão-somente, a demonstrar que o critério utilizado (normas sobre processo *versus* normas sobre procedimento) para a segregação de tais conteúdos constitui um “norte” seguro para que o legislador complementar federal possa manter-se nos limites de sua competência constitucional.

É preciso advertir, no entanto, que mesmo em relação às questões procedimentais propriamente ditas há um considerável espaço para a edição de “normas gerais”, que se destinariam a uniformizar os ritos próprios aos regimes de contencioso administrativo tributário dos diferentes entes políticos tributantes.

Aliás, é o próprio Código de Processo Civil, diploma veiculador de normas gerais por excelência, que, com expressa autorização do art. 24, inciso I, § 1º, da CF, contém um vasto repertório de “normas sobre procedimento”, circunstância esta que se mostra plenamente justificável, pois a diversidade de ritos fatalmente acarretaria um nível de complexidade normativa que comprometeria o acesso à justiça e a efetividade da jurisdição. Ora, é justamente essa complexidade, geradora de ineficiência administrativa e inefetividade processual, que a edição de um diploma legal veiculador de normas gerais pretende evitar. Seria impensável, por exemplo, que a ação anulatória de débito fiscal (procedimento comum) ou ação de consignação em pagamento (procedimento especial) fossem processadas por ritos

distintos nas Justiças Federal e Estadual e, no âmbito desta última, de forma diferente em cada Estado.

Em verdade, em alguns casos é muito difícil – ou até impossível – separar o “direito subjetivo processual”, veiculado por meio de “normas sobre processo”, da forma por meio da qual ele (direito subjetivo) é concretamente exercido, (“regras sobre procedimento”), o que obriga o “legislador geral” a tratar, concomitantemente, de ambas as matérias.

4. À GUIA DE CONCLUSÃO: AS NORMAS GERAIS SOBRE PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO E O FORTALECIMENTO INSTITUCIONAL DOS ÓRGÃOS ADMINISTRATIVOS DE JULGAMENTO

Um dos poucos aspectos comuns a todos esses órgãos é a vinculação institucional aos núcleos orgânicos de administração tributária das pessoas políticas tributantes (Ministério da Economia/Fazenda, Secretarias da Fazenda/Finanças). Mais que isso: os órgãos julgadores administrativos integram a própria estrutura hierárquica das administrações tributárias, o que parece natural, de certa forma, especialmente se tivermos em perspectiva a circunstância de serem eles, os contenciosos administrativos, instâncias de autocontrole da atividade impositiva.

Nada obstante, essa estreita relação que se estabelece entre os núcleos orgânicos de julgamento e arrecadação resulta numa indesejável porosidade dos primeiros para com os segundos, expondo demasiadamente os órgãos e julgadores administrativos tributários às instabilidades e pressões relacionadas às contingências político-fiscais e econômicas a que as administrações tributárias são submetidas.

É exatamente por isso que a questão relativa à autonomia institucional dos órgãos administrativos de julgamento, bem como aquela atinente à independência funcional do julgador tributário, é tão sensível e delicada, merecendo especial atenção do legislador.

Nesse tocante, é preciso insistir no fato de os órgãos de contencioso administrativo-tributário não terem compromisso algum com metas de arrecadação fiscal estabelecidas segundo as necessidades de cada governo, mas tão somente com metas e objetivos que digam com a satisfatória administração da justiça tributária. Estamos a falar de típicos “órgãos de Estado” e não de meros “órgãos de governo”, cuja eficiência deve ser medida, exclusivamente, pela correção jurídica dos seus pronunciamentos decisórios.

Por conta disso, a relação que se estabelece entre os órgãos da administração tributária responsáveis pelos procedimentos de cobrança e arrecadação e aqueles voltados ao controle da legalidade dos referidos atos nunca poderia de ser uma relação de viés hierárquico, sob pena de comprometimento da necessária independência dos julgadores tributários.

É justamente nesse ponto que vem à tona um atributo institucional absolutamente indispensável ao bom e satisfatório funcionamento dos contenciosos administrativos, qual seja, a autonomia e a solidez institucional dos órgãos e tribunais administrativos tributários.

É o princípio da autonomia da atividade administrativa judicante que impõe aos órgãos do contencioso administrativo-tributário uma estruturação por meio de regras institucionais estáveis, que garantam o livre exercício da atividade judicante, mesmo em face de expectativas político-fiscais por vezes antagônicas à regular administração da justiça tributária.

Essa segurança institucional deve se iniciar pela fixação de critérios objetivos de escolha, manutenção e recondução dos julgadores tributários, inclusive daqueles que ocuparão posição de proeminência (presidentes e vice-presidentes). Esses critérios devem ser fixados em lei (em sentido formal) e, na medida do possível, estar relacionados a aspectos objetivos que reflitam o mérito moral, intelectual e funcional do julgador tributário.

Além disso, os julgadores tributários devem gozar de condições de trabalho equânimes, que garantam remuneração

isonômica e estrutura funcional adequada para a satisfatória realização de seu *munus*.

Não estamos a falar aqui de algo que equivalha, em termos de garantias individuais, à vitaliciedade, à inamovibilidade e à irredutibilidade de vencimentos de que gozam os julgadores judiciais, mas de um arcabouço jurídico-institucional mínimo capaz de blindar os órgãos de julgamento e os próprios julgadores administrativos tributários das contingências políticas momentâneas potencialmente comprometedoras de suas autonomias.

Essa autonomia, por sua vez, não pode dar causa a um estado de proteção absoluto, que não exija do julgador tributário a necessária contrapartida funcional. Daí a necessidade do estabelecimento de controles quantitativos e qualitativos da atividade judicante, realizados a partir de critérios objetivos que também deverão, por óbvio, estar veiculados em lei formal, com vistas a evitar que a avaliação de desempenho do julgador tributário fique à mercê de pressões arrecadatórias.

Diante disso, acreditamos fortemente que o modelo institucional mais adequado aos órgãos de contencioso administrativo tributário é o da autarquia de regime/natureza especial, vinculada ao órgão político de administração tributária (Ministério da Economia/Fazenda e Secretarias de Fazenda/Finanças estaduais, distritais e municipais), à semelhança do que se dá, por exemplo, com a Agência Nacional de Vigilância Sanitária – ANVISA (autarquia de regime especial vinculada ao Ministério da Saúde) e, mais recentemente, com o Banco Central (autarquia de regime especial vinculado ao Ministério da Economia).

A adoção desse modelo, no entanto, depende de expressa autorização legislativa concedida por intermédio de lei complementar da União, o que nos remete ao espoco material das chamadas normas gerais de processo administrativo tributário.

É preciso advertir, por fim, que autonomia e independência constituem garantias jurídico-institucionais voltadas a proteger o julgador tributário de pressões e influências indevidas que possam viciar sua vontade. Tais atributos, todavia,

nada têm a ver com os diferentes regimes jurídicos de seleção de julgadores tributários e de composição dos órgãos judicantes adotados pelos contenciosos administrativo-tributários dos inúmeros entes tributantes.

Significa dizer, por outros termos, que a solução para questão da autonomia dos órgãos de julgamento administrativo-tributários não passa – ao menos não necessariamente – pela substituição do regime de composição paritária por um sistema de escolha de julgadores realizado por meio de concurso público de provas e títulos.

Aliás, não é incomum depararmo-nos com plexos orgânicos estatais constituídos, exclusivamente, por servidores concursados – plenos de estabilidade funcional – que não estão imunes à influência hierárquica decorrente de contingências políticas e ideológicas momentâneas. Também é de conhecimento de todos a dificuldade que se tem de impor ao servidor público concursado um regime quantitativo e qualitativo de cumprimento de metas que, no caso específico dos órgãos de julgamento, resultem em maior celeridade e efetividade do processo administrativo tributário.

Nesse sentido, o modelo de composição paritária utilizado pela maioria dos tribunais administrativos tributários – cuja característica fundamental está em selecionar os julgadores entre candidatos indicados por entidades representativas de ambos os sujeitos de direito tributário, e em idêntica proporção –, quando implementado a partir critérios legais objetivos que privilegiem a capacitação técnica e a idoneidade moral do candidato, longe de comprometer a independência da autoridade julgadora e a autonomia do órgão judicante, tende a reforçar o compromisso do Estado com o autocontrole da atividade impositiva e com a concreta realização da “justiça tributária”.

Trata-se, não há dúvidas, de um sistema (o paritário) que é naturalmente vocacionado à implementação de algumas das finalidades que, segundo leciona ODETE MEDAUAR, são fundamentais a todo e qualquer processo administrativo, tais

como: 1) *o melhor conteúdo das decisões administrativas*, pois além de proporcionar aos sujeitos de direito tributário a oportunidade de produção de provas e argumentos em regime de total isonomia, submete as questões controvertidas ao julgo de autoridades que conhecem, no plano da experiência, as particularidades e as mazelas a que submete o jurisdicionado fiscal; 2) a maior *eficácia das decisões administrativas*, visto que os pronunciamentos exarados por órgãos administrativos judicantes compostos por representantes de ambos os sujeitos de direito tributário são mais suscetíveis de aceitação e cumprimento espontâneos por seus destinatários; 3) a *legitimação do poder impositivo*, pois, tratando-se o processo jurisdicional de uma técnica de controle do arbítrio decisório, a participação de representantes de ambos os interessados na atividade de formação da decisão que vier a confirmar ou rechaçar determinada pretensão fiscal tende a garantir que o “poder de tributar” seja exercido segundo suas finalidades constitucionais; 4) a *aproximação entre Administração e cidadãos*, tendo em vista o fato de o modelo paritário pressupor, necessariamente, um regime de colaboração decisória entre os dois sujeitos de direito tributário, rompendo-se a dualidade “fisco *versus* contribuinte” e compatibilizando a atividade impositiva à noção fundamental de interesse público; e 5) *facilitar o controle da Administração*, pois a participação de representantes de ambas as partes interessadas no processo de formação do crédito tributário constitui um facilitador ao controle da atividade impositiva pela sociedade, pelo Poder Judiciário e, ainda, pelos órgãos de fiscalização que integram a própria Administração Pública (Corregedorias, Tribunais de Contas etc).⁸

8. “As várias finalidades apresentam-se cumulativas, sem se excluírem. Além do mais, formam um conjunto entrelaçado, com vínculos recíprocos, embora sejam expostas de modo separado, por exigências de sistematização científica”. MEDAUAR, Odete. *Processualidade no direito administrativo*, p.62-69.

5. REFERÊNCIAS

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed. 3ª tiragem. São Paulo: Saraiva, 2015.

CONRADO, Paulo Cesar. *Processo tributário*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin; 2007.

DALLA PRIA, Rodrigo. *Direito Processual Tributário*. 2. Ed. São Paulo: Noeses, 2021.

DALLA PRIA, Rodrigo; CONRADO, Paulo Cesar. Aplicação do Código de Processo Civil ao processo administrativo tributário. In: CONRADO, Paulo Cesar; ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (Coord.). *O novo CPC e seu impacto no direito tributário*. São Paulo: Fiscosoft, 2016.

MEDAUAR. *A processualidade no direito administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.

XAVIER. Alberto. *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.