

Editora Quartier Latin do Brasil

Tel./fax: (55 11) 3101-5780

Rua Santo Amaro - 316 - loja - Bela Vista

CEP 01315-000 - São Paulo - Brasil

Empresa brasileira, fundada em 20 de novembro de 2001

TODOS OS DIREITOS RESERVADOS. Proibida a reprodução total ou parcial, por qualquer meio ou processo, especialmente por sistemas gráficos, microfilmicos, fotográficos, reprográficos, fonográficos, videográficos. Vedada a memorização e/ou a recuperação total ou parcial, bem como a inclusão de qualquer parte desta obra em qualquer sistema de processamento de dados. Essas proibições aplicam-se também às características gráficas da obra e à sua editoração. A violação dos direitos autorais é punível como crime (art. 184 e parágrafos do Código Penal), com pena de prisão e multa, busca e apreensão e indenizações diversas (arts. 101 a 110 da Lei 9.610, de 19.02.1998, Lei dos Direitos Autorais).

PAULO CESAR CONRADO

Doutor em Direito Tributário pela PUC/SP

Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP

Juiz Federal em São Paulo

Professor de Direito Tributário e Processual Tributário do IBET

Professor da PUC/SP

Professor da Fundação Getúlio Vargas – FGV-GVLaw

PROCESSO TRIBUTÁRIO

3ª edição

Atualizada com base no Novo Acordo Ortográfico

Editora Quartier Latin do Brasil

São Paulo, inverno de 2012

quartierlatin@quartierlatin.art.br

www.editoraquartierlatin.com.br

5.1. “PROCESSO” E “PROCEDIMENTO”

Registramos, no capítulo anterior, que a processualidade antiexacional desafia duas específicas formas (a administrativa e a judicial), cada qual comportando um tipo de processo (acepções 10 e 9, respectivamente, de *delimitação do objeto*).

O critério utilizado para tal distinção reside, basicamente, na identificação do sujeito que responde pelo papel de julgador num e noutro caso, Administração ou Judiciário, ambos encarnando a posição de Estado-juiz, um para o processo dito administrativo, outro para o judicial.

Sem prejuízo de tal afirmação, compete reiterar, aqui, que o termo “processo” pode ser tomado sob outras luzes, usando-se-o em acepção vinculada à ideia de *ausência de conflituosidade* – nesse particular, recobre-se o sentido (8) de *delimitação do objeto: modalidade de relação jurídica, dirigida a instrumentalizar o exercício de atípica atividade administrativa pelo Poder Judiciário (a denominada “jurisdição voluntária”)*⁷⁵.

Paralelamente a isso, é bem de ver que, em matéria tributária, a menção a “processos não-contenciosos” é de interesse apenas quando a atividade jurisdicional for exercida pela Administração, sendo tema de relevo, portanto, unicamente quando o assunto é *processualidade administrativa*.

Doutra parte, firmado o corte segundo o qual processo administrativo é entidade que tem seu nascimento atrelado à ideia de *provocação do contribuinte* (enquadrando-se, assim, no escaninho dos processos antiexacionais)⁷⁶, o que se intui, adicionalmente, é que esse subcapítulo do direito processual tributário (atinentes à processualidade antiexacional), além de permitir a identificação de tipos administrativos e judiciais, comporta, ainda, a sobredita partição, falando-se em “processo administrativo contencioso” (processo administrativo no sentido estrito do termo, amoldando-se à acepção 10 de *delimitação do objeto*) e “processo administrativo não contencioso” (normalmente designado de *procedimento administrativo*)⁷⁷.

Essa última variedade processual – “processo administrativo não-contencioso” ou “procedimento administrativo” – não foi registrada na lista de acepções que construímos em *delimitação do objeto*. Deixamos de fazê-lo, assentados na ideia de que tais “processos” experimentariam natureza irrelevante aos nossos propósitos (uma vez desti-

76 Posicionamo-nos, acerca do tema, em 4.5.
77 Nessa linha, Lucia Valle Figueiredo confere ao vocábulo *procedimento* o sentido de “caminho a ser percorrido pela Administração a fim de cumprir determinadas formalidades sequenciais para chegar ao ato final”; no termo *processo*, doutra parte, reconhece a aptidão de designar “situações em que há controvérsias, em que há sanções, punições disciplinares” (*Curso de direito administrativo*, p. 337-80). Uma visão em nosso sentir completa do problema dos conceitos “processo” e “procedimento” no direito administrativo é apresentada por Sergio Ferraz e Adilson Abreu Dallari, em seu *Processo administrativo*, p. 30-6.

tuidos do suposto da contenciosidade). Poder-se-ia dizer, é bem verdade, que, naquela mesma lista, registramos a figura da “jurisdição voluntária”, cujos “processos” hospedam idêntica característica (também são destituídos da noção de contenciosidade), circunstância que, em princípio, poderia intuir a precariedade da opção que traçamos, tal seja, de não referir os “procedimentos administrativos”. Para que tal impressão não se consolide, cabe-nos (re)assentar: sendo escopo do presente estudo tratar de processo especificamente tributário e, mais, sabendo-se que a “jurisdição voluntária”, em tal campo, é figura inexistente, ou referíamos, na sede geral de delimitação do objeto, a figura da “jurisdição voluntária” ou, não o fazendo, de outro ensejo não disporíamos.

Em síntese, teríamos:

Processo tributário	antiexacional	administrativo	processo administrativo (contencioso)
			procedimento administrativo (não contencioso)
		judicial (não desafia outras divisões, porque sempre contencioso)	
	exacional (não desafia outras divisões, porque sempre judicial)		

Com isso posto, cobra-nos retomar, então, uma específica premissa, a que atina com a definição do fato jurídico ensejador da relação processual: o conflito. Assim procedendo, temos de admitir a existência, em nosso presente discurso, de um paradoxo: se “processo” é entidade que se define a partir da noção de um específico fato jurídico (o conflito), a referência, no plano tributário, a um nível de processualidade (administrativa) que dispensa a constituição de tal fonte geratriz representaria a negação do próprio conceito de processo.

Por isso, sopesamos: a referência a um processo administrativo “não contencioso” (procedimento) é lançada, aqui, unicamente para (i) realçar a noção efetiva de processo administrativo-tributário (dando relevo ao pressuposto do estado de contenciosidade), e, ademais, (ii) cumprir o dever de referir.

Regra: (i) *processo administrativo, como todo processo (na acepção julgada fundamental), é relação implicada pelo fato jurídico conflitivo*⁷⁸; (ii) *“processo administrativo” que se estrutura a partir de qualquer outro fato jurídico (que não o conflito) não é processo administrativo.*

Daí, mais, a opção explicitamente adotada noutras passagens: *o veículo de linguagem capaz de fixar, juridicamente, a noção de conflito ou é a petição inicial (para os casos judiciais) ou é a impugnação do lançamento, essa última recobrando as hipóteses de processualidade administrativa, sempre demarcadas (tais hipóteses) pela já referida ideia de ausência de coisa julgada.*

Conclusão: (i) embora não habilite a produção de norma individual e concreta (decisão) que se possa dizer capaz de compor, *absolutamente*, o conflito posto pelo contribuinte (porque carecedora, tal decisão, de atributos inerentes à coisa julgada), a impugnação administrativa é veículo introdutor do fato *conflitivo*; (ii) impugnação que não revele conflito não é impugnação⁷⁹.

78 Exclui-se desse universo, por certo, os processos (judiciais) pertencentes à denominada “jurisdição voluntária”. Registramos, mais uma vez, que, apesar de desprendida da noção de conflito, tal categoria foi por nós listada em *delimitação do objeto*, porque ali, especificamente naquela sede, dispúnhamos de espaço para tal referência.

79 Tal conclusão é de valia especial, parece-nos, frente ao que dispõe o art. 151 do Código Tributário Nacional. É que, ao atribuir às impugnações administrativas, o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, tal dispositivo supõe que o instrumento “impugnação” seja “materialmente” uma impugnação, para o quê exigível a caracterização, em seu bojo, da noção de “conflito”. Daí a certeza: a apresentação, pelo contribuinte, de impugnação a um dado lançamento não opera ineficazmente os efeitos do sobredito art. 151, cabendo à autoridade administrativa responsável pela solução do processo definir, em verdadeiro juízo de admissibilidade, se, dentre outros fatores, a impugnação é impugnação.

5.2. IMPOSSIBILIDADE DE PROCESSUALIDADE ADMINISTRATIVA ANTES DA CONSTITUIÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA: A ESPECIAL QUALIDADE DO FATO CONFLITO PARA OS CASOS DE PROCESSO ADMINISTRATIVO

Retomando o quadro montado em 4.2., interessa-nos sublinhar que os casos de intervenção indireta do contribuinte no ciclo de positividade do direito tributário (via judicial) ocorreriam em pelo menos três momentos, ali (no indigitado quadro) identificados pelos números 2, 3 e 4.

Relembre-se:

	LINHA EVOLUTIVA DO PROCESSO DE POSITIVAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO		CONTINGÊNCIAS PROCESSUALIZANTES DO CICLO DE POSITIVAÇÃO
1)	competência constitucional	→	impossibilidade de formação de processualidade tributária
	↓		↓
2)	exercício da competência constitucional (produção da regra matriz de incidência)	→	possibilidade de formação de processualidade antiexaccional (processo judicial, aceção 9)
	↓		↓
3)	constituição da obrigação tributária (lançamento ou “autolancamento”)	→	possibilidade de formação de processualidade antiexaccional (processo judicial, aceção 9)
	↓		↓
4)	notificação do lançamento ou entrega do “autolancamento”	→	possibilidade de formação de processualidade antiexaccional (processo administrativo ou judicial, aceções 10 e 9)
	↓		↓
5.a)	pagamento	→	impossibilidade de formação de processualidade tributária
	ou		
5.b)	omissão do contribuinte	→	possibilidade de formação de processualidade exaccional (processo judicial, aceção 9)

Considerando que a posição intermediária (3) substancia a constituição da obrigação tributária, quer pela via do lançamento, quer pela do “autolancamento”, cumpre assentir que a processualidade antiexacional judicial vem qualificada por um binômio que, *a contrario sensu*, não se enxerga nos domínios da processualidade antiexacional administrativa: remirando o mesmo quadro, notamos, com efeito, a presença de “processo” em sua acepção 10 (processo administrativo) num único momento: o 4 (em que também se admite atividade processual antiexacional judicial), vale dizer, após, sempre após, a consolidação da ideia, via contraditório (comunicação), de constituição da obrigação tributária.

Regras: (i) *se é verdade que o processo antiexacional judicial pode ocorrer antes ou depois da constituição da obrigação tributária⁸⁰, não é menos verdade que o administrativo só é viável após tal ocorrência;* (ii) *o sistema dota o contribuinte de legitimidade para produzir linguagem de resistência perante a própria Administração apenas quando já edificada a norma individual e concreta do lançamento ou “autolancamento”, servindo essa linguagem de resistência, portanto, sempre para reprimir os efeitos advindos de tal norma.*

Mais: enquanto “processo”, visto de uma maneira geral, é relação jurídica implicada pelo fato *conflito*, “processo administrativo” (tributário) é relação jurídica implicada por *conflito* especialmente qualificado pela prévia fixação da norma individual e concreta do lançamento ou do “autolancamento”.

80

O que se justifica até mesmo em face do que dispõe o art. 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal, dispositivo que carrega o denominado *princípio da indeclinabilidade da jurisdição judicial* e donde se saca a garantia de acesso à atividade jurisdicional (judicial) tanto no campo da *efetiva lesão*, quanto no da *ameaça a direito*.

5.3. O CONFLITO E SEU VEÍCULO CONSTITUTIVO NA “JURISDIÇÃO ADMINISTRATIVA”

Jurisdição, consoante definição que lançamos em 2.1., é dever estatal que objetiva a composição de conflitos de interesses. Ali também registramos: é dever *predominantemente* cometido ao Poder Judiciário. O uso do vocábulo em destaque (*predominantemente*) é proposital: conquanto lhe seja típica, a atividade jurisdicional não é privativa do Poder Judiciário, servindo de exemplo para tal afirmação a atividade que é desenvolvida nos ambientes processuais de que vimos tratando nos itens anteriores, vale dizer, os denominados *processos administrativos tributários*.

Ante as considerações que traçamos nos itens anteriores, cobra reiterar, em adição, que o conflito a ser composto por meio da “jurisdição administrativa” (assim denominada, frise-se, simplesmente porque exercida por órgão que integra, funcionalmente, o Poder Executivo) pressupõe a constituição da obrigação tributária. Não se quer com isso dizer, é bom realçar, que a norma individual e concreta constitutiva da obrigação tributária (lançamento ou “autolancamento”) é que carrega, em si, a noção de conflito. Nesse sentido, a impugnação do contribuinte – instrumento posto a serviço, consoante fixado, da ampla defesa administrativa – é que teria aludida potência.

Uma indagação deve ser aqui posta, todavia: a impugnação é, de veras, o único instrumento constitutivo do fato jurídico *conflito* para fins de processualidade administrativa?

À guisa de responder tal questionamento, recobre-se a situação descrita em 4.1.2. (item em que buscamos resolver o problema da não identificação da ideia de processo tributário *exacional* a partir das premissas até ali lançadas): notificado do lançamento ou depois de ter entregue o “autolancamento”, é dada ao contribuinte a possibilidade de omitir-se quanto à prá-

tica de ato de eficácia terminativa (extinção) ou suspensiva (suspensão da exigibilidade) da obrigação tributária.

Esse caso fora tratado por Rubens Gomes de Sousa nos seguintes termos:

“Existe uma hipótese em que pode parecer que o contencioso seja de iniciativa do Fisco: é quando o contribuinte, depois de lançado, não paga o tributo no vencimento, porque então é o Fisco que promove a cobrança executiva do débito; entretanto, não se trata de uma exceção à regra, porque o início da cobrança executiva pelo Fisco contra o contribuinte ainda não é o contencioso: este só começa, nesse caso, pela contestação que o contribuinte opõe à cobrança intentada contra ele pelo Fisco.”⁸¹

Permitindo-nos avançar sobre o raciocínio do autor, dele discordaremos, reassentando (na linha de 4.1.2.) que nas referidas hipóteses corporifica-se uma peculiar forma de “patologização” da obrigação tributária: a omissão, o silêncio do contribuinte. Naquel’outro momento (em 4.1.2., repise-se), tal situação foi cogitada com o propósito de nos fazer chegar ao conceito de *processualidade exacional*, aproximando-nos da ideia de *execução fiscal*. Ademais de tal efeito, porém, essa referência cumpriria o papel de descortinar mais uma via de linguagem capaz de edificar, juridicamente, o fato jurídico do conflito para fins administrativos: *o silêncio do contribuinte*.

Aberta essa trilha, tomemos em conta outra advertência que lançamos em 4.1.2.: “É bem de ver, entrementes, que, respeitada a premissa que lançamos em 1.3., o conflito (na hipótese, surgido pelo silêncio do contribuinte), como fato jurídico gerativo da noção (jurídica) de processualidade, só pode ser assim entendido desde que vertido em linguagem hábil, o que estaria a significar, ao final, que específicos

instrumentos de fixação dessa forma conflituosa devem existir. Esses instrumentos a que nos referimos, logicamente atribuídos ao Estado-fisco (uma vez ser ele, de ordinário, o titular do interesse na prática dos atos subseqüentes ao lançamento ou “autolancamento”), encontram-se expressamente descritos no seio do direito positivo nacional, variando conforme cambia a figura do credor tributário – assim, para o Estado-fisco União, encontramos uma disciplina, para o Estado-fisco Estado de São Paulo, localizamos outra, etc.”.

Percebe-se, em tal passagem, mais um (aparente) paradoxo: (i) lá, falamos que o silêncio do contribuinte pode vir a ganhar relevo jurídico-processual, devendo, para tanto, ser vertido em linguagem (a linguagem que cogitamos, em 4.2., dizia com a petição inicial do processo de execução fiscal); (ii) aqui, em contrapartida, afirmamos que o silêncio do contribuinte representaria, ele próprio, veículo de linguagem processualmente relevante. Explicamos: (i) lá (em 4.2.), começávamos a falar de execução fiscal, forma de processualidade *indireta* posta à disposição do Estado-fisco (por ser *indireta*, tal processualidade importaria a veiculação da respectiva pretensão perante o Poder Judiciário) – logo, conquanto necessário, o silêncio do contribuinte, nessas condições, não poderia ser tomado como instrumento suficiente para fixação da noção de conflito (regra: *perante terceiro sujeito, o Judiciário, não é possível constituir, por meio do silêncio, o estado de conflituosidade*); (ii) aqui, diversamente, estamos a tratar de processo administrativo, figura antiexacional, posta à disposição do contribuinte com o escopo de permitir a solução de conflito perante a própria Administração – o silêncio, nesse caso, é condição necessária e instrumento suficiente à fixação do conflito, entendido como tal em virtude da existência de uma pretensão fiscal (no lançamento ou “autolancamento” materializada) não atendida, mas, ao contrário, resistida pela falta de atividade de qualquer ordem do contribuinte.

Para elucidação de tais pontos, um específico trecho de 4.2. deve ser, de todo modo, reiterado: os instrumentos constitutivos do fato *conflito* (tirante a petição da execução fiscal) “*encontram-se expressamente descritos no seio do direito positivo nacional, variando conforme cambia a figura do credor tributário – assim, para o Estado-fisco União, encontramos uma disciplina, para o Estado-fisco Estado de São Paulo, localizamos outra, etc.*”.

Quer tal fragmento significar que o silêncio de que vimos antes falando pode vir a caracterizar-se, para fins de processo administrativo, como veículo constitutivo da noção de conflito, desde que, porém, assim esteja previsto na correspondente legislação de regência – por isso, negamos a proposição retro-transcrita de Rubens Gomes de Sousa.

Tomemos em conta o precioso exemplo do diploma que rege o processo administrativo tributário paulista (Lei Estadual nº 10.941/2001), referindo, aqui, seus arts. 1º, 26 e 29, *caput*:

“*Esta lei regula o processo administrativo, decorrente de lançamento de ofício, para solução de litígios relativos aos tributos estaduais e respectivas penalidades.*”

“*O processo administrativo tributário regulado por esta lei tem por origem auto de infração, lavrado por Agente Fiscal de Rendas.*”

“*Apresentada defesa, ou findo o prazo sem que esta seja apresentada, o processo deve ser como regra, imediatamente encaminhado ao órgão de julgamento de primeira instância administrativa.*”

Reescrevendo, tais dispositivos, duas regras podemos sacar: (i) *o processo administrativo tributário paulista decorreria de lançamento de ofício* (art. 1º e 26), visando à solução de litígios (art. 1º); (ii) *apresentada defesa (leia-se “impugnação do contribuinte”), ou findo o prazo para tanto cometido, o processo é imediatamente encaminhado ao órgão de julgamento de primeira instância*

administrativa (art. 29, *caput*). A primeira de tais regras, por si, parece contradizer o que afirmamos: antes de fixar-se pela impugnação do contribuinte, o fato *conflito* (e, conseqüentemente, a própria noção de processo administrativo) defluiria do lançamento. A segunda, porém, recoloca as coisas em seus trilhos: o processo será encaminhado para julgamento desde que apresentada defesa (impugnação) ou decorrido o prazo para tanto previsto – o que quer significar: haverá relação processual administrativa se o respectivo “fato gerador” (conflito) estiver materializado num dos veículos para tanto vislumbrados: impugnação ou silêncio.

Conclusão: *o legislador paulista optou, à nitidez, por um sistema de processualidade administrativa que evoca os dois instrumentos adrede mencionados – impugnação e silêncio. Reafirmando: o silêncio do contribuinte pode caracterizar-se, para fins de processo administrativo, como veículo constitutivo da noção de conflito, desde que assim esteja previsto na correspondente legislação de regência.*

Poder-se-ia objetar, não negamos, tal conclusão. Ao asseverar que o processo administrativo tributário paulista é encaminhado para julgamento desde que apresentada defesa ou decorrido o prazo para tanto previsto, o art. 29, *caput*, da Lei Estadual nº 10.941/2001, não teria diferenciado os dois possíveis casos de não-apresentação de defesa (silêncio): omissão do contribuinte e pagamento. Nessa linha de raciocínio, processo haveria ou pela impugnação, ou pelo silêncio, ou pelo pagamento, o que, em princípio, implicaria a assunção da primeira das regras a que antes aludimos como verdadeira: o processo administrativo tributário paulista teria origem no ato do lançamento. Conquanto viável, tal objeção encontrar-se-ia fundada, assim nos parece, em circunstância que nega a noção de processualidade: o contribuinte que se omite

quanto à apresentação de impugnação e realiza o pagamento, antes de veicular conduta de resistência, concorda com a pretensão fiscal. Por evidente, tal caso não nos parece submetido aos efeitos do aludido art. 29, *caput*, o que quer significar que lançamento sucedido de pagamento temporâneo não implica processo a ser julgado, pena de, assim não sendo, negar-se eficácia ao art. 156, inciso I, do Código Tributário Nacional (o pagamento, por outros termos, não representaria, na realidade paulista, causa de extinção de obrigação tributária). Por isso, reafirmamos, a objeção em foco, apesar de possível, não se nos afigura procedente: o lançamento não pode ser, em si, o veículo que origina o processo administrativo tributário paulista, encarnando tal papel, isso sim, ou a impugnação do lançamento ou o silêncio pleno do contribuinte, vale dizer, a omissão quanto à impugnação e quanto ao pagamento.

5.4. “JURISDIÇÃO ADMINISTRATIVA” *VERSUS* “JURISDIÇÃO JUDICIAL”: O PROBLEMA DA COISA JULGADA

Ainda que consideremos a possibilidade de uma “jurisdição administrativa” – tal qual o fizemos pouco antes –, é indispensável salientar, aqui, que de “jurisdição judicial” não estamos tratando.

Com efeito, já no Capítulo 1 (e assim também nos seguintes) deixamos marcada a circunstância de a composição de conflito que é proporcionada pelos processos administrativos (instrumentos da sobredita “jurisdição administrativa”) não se apresentar *absoluta*, resultado da ausência da ideia de coisa julgada em tal segmento. Daí, por sinal, a razão por que, mes-

mo sendo fruto de atividade jurisdicional, as decisões administrativas sujeitam-se à revisão judicial⁸².

De todo modo, não podemos deixar de reconhecer, fortes no conceito de jurisdição que produzimos em 2.1., que a atividade desenvolvida pela Administração nos aludidos processos (administrativos) é, mesmo que atipicamente, manifestação jurisdicional – (i) é estatal (aspecto subjetivo do conceito de jurisdição) e (ii) tende à composição de conflitos (aspecto objetivo do mesmo conceito) –, não podendo funcionar como óbice para tal conclusão a inexistência da coisa julgada, uma vez não integrativa (ela própria, coisa julgada) daquele mesmo conceito.

5.5. “PROCESSUALIDADE ADMINISTRATIVA” E “PROCESSUALIDADE JUDICIAL”: CONFRONTO

Confrontando processualidade administrativa e judicial, podemos asseverar, à guisa de síntese conclusiva, que: (i) a jurisdição, como atividade estatal tendente à composição de conflitos de interesse, pode ser exercida pelo Poder Executivo, construindo-se, assim, a noção de “jurisdição administrativa”, paralelamente à de “jurisdição judicial” (exercida pelo Poder Judiciário); (ii) a

82 Nesse sentido, ensina Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo: “(...) as decisões proferidas no âmbito do contencioso administrativo em nosso ordenamento jurídico, não são terminativas dos conflitos, estando sujeitas a alterações perpetradas por normas individuais e concretas emanadas do Poder Judiciário, de acordo com o mandamento insculpido no art. 5º, XXXV do texto constitucional. (...) A eficácia da coisa julgada material, portanto, é predicado que somente acompanha as tutelas jurisdicionais proferidas no âmbito do Poder Judiciário, que, porém, não está na essência do conceito de jurisdição, é um *plus*, cuja principal decorrência, nesse contexto, é impossibilitar a sua equiparação absoluta à jurisdição administrativa” (“Efeitos da concomitância entre processo judicial e administrativo: análise do parágrafo único do art. 38 da lei nº 6.830/80”, p. 146-7).

“jurisdição administrativa” é exercida por meio de relação jurídica (o “processo administrativo”) que tem, em sua origem, o mesmo “fato gerador” dos processos judiciais: o conflito; (iii) não obstante idêntico o fato gerador dos processos administrativo e judicial, o veículo atributivo de juridicidade a tal fato cambia de acordo com o nível de processualidade: impugnação ou silêncio (processo administrativo) e petição inicial (processo judicial); (iv) fixada a noção de conflito como fato gerador do processo administrativo, inviável catalogar, como manifestação de processualidade, as hipóteses de “processo não contencioso” (“procedimentos administrativos”); (v) diversamente da processualidade judicial, a administrativa depende da prévia constituição da obrigação tributária; (vi) a solução proporcionada pela “jurisdição administrativa” não se afigura absoluta, em razão da ausência do atributo da coisa julgada, peculiaridade do processo judicial.

CAPÍTULO 6

PROCESSUALIDADE ADMINISTRATIVA E JUDICIAL E SUAS RELAÇÕES

6.1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A síntese com a qual fechamos o capítulo anterior impõe-nos o dever de enfrentar, nesse passo, as possíveis relações entre processualidade administrativa e judicial – assim devemos fazer, pois, tendo assumido esses diferentes níveis processuais como encarnações de uma mesma atividade, a jurisdicional, deixamos aberta a possibilidade de implicarem normas individuais e concretas colidentes, ainda mais se reativarmos a ideia de que as “jurisdições” em foco projetam-se de diferentes órgãos.

Daí, precisamente, a ideia de *relação(ões) entre processualidade administrativa e judicial*.

6.2. QUADRO DE POSSIBILIDADES: IDENTIFICAÇÃO DAS POSSÍVEIS RELAÇÕES ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL

Voltando a 4.2., identificamos quatro vias processuais distintas, construídas a partir do critério do momento em que ocorrida a provocação do Estado-juiz. Em todas essas vias/momentos presente está a ideia de “jurisdição/processualidade judicial”;

em uma única, todavia, materializa-se a noção de “jurisdição/processualidade administrativa” (4).

Relembre-se:

LINHA EVOLUTIVA DO PROCESSO DE POSITIVAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO		CONTINGÊNCIAS PROCESSUALIZANTES DO CICLO DE POSITIVAÇÃO	
1)	competência constitucional ↓	→	impossibilidade de formação de processualidade tributária ↓
2)	exercício da competência constitucional (produção da regra matriz de incidência) ↓	→	possibilidade de formação de processualidade antiexacional (processo judicial, aceção 9) ↓
3)	constituição da obrigação tributária (lançamento ou “autolancamento”) ↓	→	possibilidade de formação de processualidade antiexacional (processo judicial, aceção 9) ↓
4)	notificação do lançamento ou entrega do “autolancamento” ↓	→	possibilidade de formação de processualidade antiexacional (processo administrativo ou judicial, aceções 10 e 9) ↓
5.a)	pagamento ou	→	impossibilidade de formação de processualidade tributária
5.b)	omissão do contribuinte	→	possibilidade de formação de processualidade exacional (processo judicial, aceção 9)

(manifestação de “jurisdição/processualidade judicial” grafada em negrito; manifestação de “jurisdição/processualidade judicial ou administrativa” grafada em negrito e itálico)

Nesse rumo de ideias, podemos visualizar, em princípio, três possíveis confrontos de processo administrativo e judicial: (i) 2/3 *versus* 4 (na parte que toca à jurisdição administrativa), (ii) 4 (na

parte que toca à jurisdição judicial) *versus* 4 (na parte que toca à jurisdição administrativa) e (iii) 5b *versus* 4 (na parte que toca à jurisdição administrativa), ou seja:

- (i) processo antiexacional judicial anterior à constituição da obrigação tributária (2/3) *versus* processo administrativo (que é sempre antiexacional) (4);
- (ii) processo antiexacional judicial posterior à constituição da obrigação tributária (4) *versus* processo administrativo (4);
- (iii) processo exacional (que é sempre judicial) (5.b) *versus* processo administrativo (4).

Três, portanto, as relações de que devemos nos ocupar.

6.3. PROCESSO ANTIEXACIONAL JUDICIAL ANTERIOR À CONSTITUIÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA (“AÇÃO DECLARATÓRIA”) *VERSUS* PROCESSO ADMINISTRATIVO

Uma advertência preambular: seguindo terminologia corrente, denominaremos o processo antiexacional judicial que antecede a constituição da obrigação tributária de “ação declaratória”⁸³, modalidade cujo exame será aprofundado no item 9.3.2.1.1.

Supondo-se anterior à constituição da obrigação tributária, a atividade processual engendrada pelo contribuinte via “ação

83 Nessa linha, assevera Eduardo Domingos Botallo que “o pressuposto da ação declaratória, em matéria fiscal, é a inexistência de um lançamento” (“Processo judicial tributário”, p. 254).

declaratória” objetiva, em suma, a produção de norma individual e concreta (sentença) veiculadora de proibição dirigida ao Estado-fisco. Julgando-a procedente, dirá o Estado-juiz, com efeito: *Estado-fisco Y, não constitua obrigação tributária (ou, não produza lançamento) em face do contribuinte X.*

A proibição estabelecida por meio de norma individual e concreta não projeta efeitos absolutos; antes disso, dependerá, sempre, da qualidade dos fatos e das normas gerais abstratas que oportunizam sua produção. Quer isso significar que a proibição de que falamos projetar-se-á em face do arquétipo fáctico e normativo pelo Estado-juiz apreciados, perdurando enquanto tais arquétipos não cambiarem.

Fixado, assim e mesmo que perfunctoriamente, o fim da “ação declaratória”, impende recobrar que processo administrativo é relação que supõe a constituição da relação jurídico-tributária (5.2.).

Conclusão: a processualidade administrativa rivaliza com o objetivo da “ação declaratória” (proibir o lançamento, reiterar-se), daí defluindo, em princípio, a inviabilidade de coexistência de tais níveis processuais. *Dir-se-á, por isso, que guardam (tais tipos processuais) relação de exclusão*⁸⁴.

Embora necessárias, devemos convir, porém, que tais colocações não se mostram suficientes para solver a questão. É que

84 Essa exclusão a que nos referimos encontra assento na noção de segurança jurídica – seguida a lição de Paulo de Barros Carvalho, “segurança jurídica” é princípio que preordena o mister de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação das condutas (*Curso de direito tributário*, p. 145-7).

uma variável há, determinante da exata dimensão da aludida exclusão: falamos do vetor *cronológico*, a partir do qual é possível supor a “ação declaratória” em posição anterior ou posterior ao lançamento.

6.3.1. “AÇÃO DECLARATÓRIA” ANTERIOR AO LANÇAMENTO

No primeiro caso (“ação declaratória” anterior ao lançamento), a exclusão antes referida não pode ser tomada de forma absoluta. Fixemos o raciocínio:

- (i) se, no momento em que proposta, a “ação” afigura-se viável (porque ausente, em tal estágio, a figura do lançamento), assim se manterá, mesmo sobrevivendo a constituição da obrigação tributária [só se supõe a superveniência do lançamento nesses casos se da “ação declaratória” não decorrer, evidentemente, norma individual e concreta provisória (liminar) impositiva de sua proibição];
- (ii) impugnando o lançamento⁸⁵, construirá o contribuinte, em linguagem hábil, o fato *conflito* para fins administrativos, vindo à tona a noção de processualidade administrativa;
- (iii) nesse momento, caracterizando-se a coexistência dos dois processos, poder-se-ia lançar, à guisa de solver o impasse daí gerado, o critério da coisa julgada: o processo judicial “prevalece” sobre o administrativo, uma vez dotada, a respectiva decisão, de coisa julgada – seguindo-se esse rumo, julgar-se-ia for-

85 Ou quedando silente, alternativa que também gera processo administrativo em casos como o da legislação paulista, tal qual assinalado em 5.3.

malmente incabível o processo administrativo, desparecendo a coexistência das duas processualidades, em evidente abono da ideia de *excludência* (“o judicial exclui o administrativo”).

Conquanto possível, recusamos, todavia, tal solução. Fundamento (em reiteração): *a excludência dos processos judicial (“ação declaratória”) e administrativo não é absoluta.*

Como baliza para desenvolvimento de nossas proposições, tomemos o quanto disposto no art. 151, inciso III, do Código Tributário Nacional:

“Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

(...)

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

(...).”

Suspender a exigibilidade do “crédito tributário” (leia-se da “obrigação tributária”) significa, no contexto do Código Tributário Nacional, paralisar o processo de positivação do direito tributário, aquele mesmo que cuidamos de descrever nos Capítulos 3 e 4 e que, no seio do Estatuto Tributário, inicia-se nos domínios do art. 142, findando-se na forma do já comentado art. 156.

Na lógica do inciso III, que trata precisamente da impugnação administrativa e de seus desdobramentos (recursos de igual quilate, administrativos), o que o sistema pretende é que os atos inerentes à linha evolutiva da positivação não sejam praticados enquanto não definido se uma das hipóteses do art. 156 do mesmo Código Tributário Nacional (mais especificamente a que consta em seu inciso IX) deve ou não sobrevir.

Pois é precisamente nesse momento que se percebe, com efeito, que a relação de *excludência* que governa o confronto entre “ação declaratória” e processo administrativo (nessa

ordem de apresentação) não pode ser tomada com foros absolutos, o que faz descabida a aplicação, como sugerido no item (iii) retro, do critério da coisa julgada sem qualquer outra ponderação. Não valeria, usando outros termos, o simples decreto de extinção formal do processo administrativo em face da “prevalência” do judicial: *se a impugnação administrativa, ademais de instaurar processualidade de tal jaez, representa uma forma de paralisação do ciclo de positivação do direito tributário, negar os efeitos que de sua apresentação decorrem, negar, em suma, a instauração do respectivo processo, significaria subtrair a eficácia do referido art. 151, admitindo-se que a impugnação do contribuinte suspenderia a exigibilidade da obrigação tributária, desde que não ajuizada “ação declaratória” – um total sem-sentido, já que o exercício do direito de ação, em tal hipótese, excluiria a percepção do direito à suspensão da exigibilidade, funcionando, assim, como verdadeira sanção.*

Por isso, insistimos na afirmação: a *excludência* antes aludida não é absoluta – *à autoridade administrativa, ante a impugnação do contribuinte, compete relativizar aquela regra, observando os seguintes passos:*

- (i) *admitir o processamento da respectiva instância (administrativa), dando operatividade ao art. 151 do Código Tributário Nacional;*
- (ii) *paralisar, porém, o fluxo de tal processo (administrativo), uma vez existente processo judicial (“ação declaratória”), cuja potência de coisa julgada lhe é prejudicial;*
- (iii) *ao final, se a “ação declaratória” for julgada:*
 - (iii.i) *procedente, decretar a extinção do processo administrativo, impondo a adoção da solução judicial, o que implicará a anulação do lançamento, cuja exigibilidade estava suspensa,*

- (iii.ii) *improcedente, decretar a extinção do processo administrativo, impondo a adoção da solução judicial, o que implicará, agora, a subsistência do lançamento, cessando a causa suspensiva da exigibilidade,*
- (iii.iii) *extinta sem exame do mérito (art. 267 do Código de Processo Civil), julgar o processo administrativo sem qualquer vinculação ao resultado do processo judicial – o julgamento da “ação declaratória” com fundamento no art. 267 do Código de Processo Civil (tutela imprópria, seguida a terminologia com a qual trabalharemos em 7.12.) significa, noutros termos, o desaparecimento da causa prejudicial do processo administrativo, cujo desenvolvimento encontrava-se paralisado em face de uma potencial decisão a ser acobertada pelo manto da coisa julgada; não sobrevindo tal decisão, desaparece, com efeito, a noção de prejudicialidade.*

Fixadas tais possibilidades, notável que a extinção do processo administrativo em virtude da força da coisa julgada da decisão judicial não é solução universal (antes disso, apresenta-se em duas das três hipóteses construídas), impondo-se não no momento de sua instauração (do processo administrativo), mas tão apenas quando verificada a consumação da respectiva causa prejudicial, a coisa julgada. Tudo a confirmar: “ação declaratória” e processo administrativo (quando constituídos nessa ordem) de fato excluem-se; porém, quando a “ação declaratória” precede a constituição da obrigação tributária, tal exclusão é relativa, impondo-se a definição de seus efeitos (dessa mesma exclusão) em harmonia com o art. 151, inciso III, do Código Tributário Nacional.

6.3.2. PROCESSO ADMINISTRATIVO ANTERIOR À “AÇÃO DECLARATÓRIA”

O segundo caso de possível ocorrência que visualizamos no fechamento de 6.3. (processo administrativo anterior à “ação declaratória”) impõe atribuir, agora sim, força absoluta à noção de excludência.

Nessa hipótese, com efeito, já em seu ajuizamento encontraria a “ação declaratória” o obstáculo da constituição da obrigação tributária, solvendo-se o impasse da coexistência dos dois níveis de processualidade (administrativa e judicial) (i) ou pelo indeferimento da petição inicial da “ação declaratória” (nos termos dos arts. 267, inciso I, e 295, inciso III, do Código de Processo Civil), (ii) ou, acaso concretamente viável, interpretando-se o pedido judicial como se “anulatório” fosse (denominamos “anulatório”, por antecipação, o pedido que é típico dos processos judiciais antiexacionais posteriores ao lançamento) – nessa última situação, ao invés de se extinguir o processo judicial (sem exame de mérito), extinguir-se-á o administrativo, invocando-se, como fundamento para tanto, a prevalência da via judicial em face de sua potência de coisa julgada.

6.4. PROCESSO ANTIEXACIONAL JUDICIAL POSTERIOR À CONSTITUIÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA (“AÇÃO ANULATÓRIA”) VERSUS PROCESSO ADMINISTRATIVO

Como quando inauguramos 6.3., também aqui devemos advertir: na linha terminológica usual, denominaremos o processo antiexacional judicial que sucede a constituição da obrigação tributária de “ação anulatória”, modalidade cujo exame será aprofundado em 9.3.2.2.1.

Supondo-se posterior à constituição da obrigação tributária, a atividade processual engendrada pelo contribuinte via “ação anulatória”, diversamente do que se passa no campo das “declaratórias”, objetivará, em suma, a produção de norma individual e concreta (sentença) “desconstitutiva” da anterior norma tributária (também individual e concreta)⁸⁶.

Paralelamente a isso, reiteremos, aqui, o suposto dos processos administrativos tributários: prévia constituição da relação jurídico-tributária (5.2).

Do cruzamento dessa última afirmação com as anteriores (que tendiam a fixar o objetivo das “ações anulatórias”), não é surpreendente a conclusão a que devemos chegar: a processualidade administrativa também rivaliza com o objetivo da “ação anulatória”, rivalidade essa que decorre, agora, da específica circunstância de serem idênticos seus propósitos. Como antes, quando tratávamos das “declaratórias”, aqui também se recomenda dizer, portanto: inviável, em princípio, a coexistência de tais níveis processuais. *Dir-se-á, por isso, que tais tipos processuais guardam relação, mais uma vez, de exclusão.*

Apesar de coincidente com o tratamento que dispensamos ao caso das “ações declaratórias”, a conclusão adrede posta, quando o tema é “ação anulatória”, ganha outra roupagem: *é que, se a definição de uma “ação” como “anulatória” depende da prévia constituição da obrigação tributária, a variável cronológica do lançamento ou “autolancamento” (relevante para os casos de “ação declaratória”) mostra-se, para elas (“anulatórias”), um indiferente (regra: ou a obrigação já se encontra constituída, ou a ação prescindirá de natureza “anulatória”).*

86 Cabe advertir, nesse momento, que as anulatórias de débito fiscal podem conter, ademais dessa sua particular eficácia, típico “projeto declaratório”. Julgando-a procedente, o Estado-juiz, nesses casos, não apenas feriria a norma individual e concreta já produzida, mas também proibiria o Estado-fisco, em condições fácticas e normativas idênticas, de novas atuações.

Não se nos afigurando possível conhecer, pois, da aludida variante, um único critério teremos, em princípio, para solver o impasse gerado pela exclusão dos processos, judicial e administrativo, de que tratamos: o que toma em conta a noção de coisa julgada, ao qual associaremos, porém, o conceito de *disponibilidade*.

No plano da processualidade geral, reconhecida é a ideia de inércia (da qual nos ocupamos em 1.4.): a movimentação jurisdicional demanda provocação, observando-se, para tanto, tempo e forma legais. Sobre a forma de provocação do Estado-juiz debruçamo-nos alhures, fixando, em princípio, a ideia de *petição inicial* (instrumento que se cogita para o plano judicial), e, posteriormente, as noções de *impugnação* e *silêncio* (instrumentos de relevo para o plano administrativo). Nada dissemos, porém e quando menos até então, do vetor temporal que governa, do mesmo modo, a atividade provocativa da máquina jurisdicional. E é precisamente ele que agora nos ocorre.

Francamente associado ao valor da segurança, o tempo é tema constante no direito e, assim também, em seu setor processual⁸⁷. Visto sob a óptica em que nos alojamos, o tempo

87 Adverte, nessa trilha, Eurico Marcos Diniz de Santi: “O direito sempre se preocupou com o tempo: pensá-lo significa ocupar-se da fugacidade das condutas, da efemeridade dos fatos e da inexorabilidade da linguagem que os cristaliza, por meio das provas jurídicas que propiciam o conhecimento e a manipulação dos acontecimentos relevantes para o direito. Há tempo nos suportes físicos do direito. Há tempo na Constituição. E há tempo no exercício das competências previstas na Constituição, fonte material das leis. Também nas hipóteses das normas veiculadas pelas leis, encontramos tempo. E podemos pensar também em tempo no conseqüente normativo. Tempo há, também, nos eventos jurídicos descritos por essas hipóteses normativas: início, duração e termo. Atos administrativos e sentenças recebem, invariavelmente, sua marca. Há tempo, ainda, no conteúdo desses atos normativos que se referem a fatos passados e às normas que juridicizaram esses fatos. O princípio da irretroatividade subordina-se ao tempo: a lei passada juridiciza o fato passado; a lei presente, o fato presente; a lei futura ainda não é vigente, por isso o fato futuro não é juridicizável ainda. Só o fato passado é efetivamente passível de ser absorvido pelo direito. Assim é: o direito projeta-se para o futuro, mas colhe no passado as condutas que juridiciza no presente” (Decadência e prescrição no direito tributário, p. 38-9).

condiciona, com efeito, o exercício do direito de ação: *limita a possibilidade de se provocar a jurisdição, de retirá-la, enfim, de sua posição de inércia*. Daí, justamente, é que sacamos a noção de *disponibilidade*: decorrido o tempo apropriado, presume-se que o titular do direito de ação dele *dispôs*.

Tornando ao problema da “ação anulatória” *versus* processo administrativo, teremos, então: a constituição da obrigação abre ao contribuinte dois níveis de processualidade antiexacional, um administrativo, que, embora desde sempre dotado da eficácia a que alude o art. 151, inciso III, do Código Tributário Nacional, não se veste de potência de coisa julgada; outro, judicial (a “ação anulatória”), no qual, em contraponto, há coisa julgada, mas a suspensão da exigibilidade do crédito tributário é uma contingência (nos termos dos incisos IV ou V do mesmo dispositivo).

Conquanto diversos, tais níveis de processualidade apresentam-se canalizados para um mesmo resultado: a desconstituição dos efeitos da norma individual e concreta tributária, com a consequente extinção da correlata obrigação (ora por obra do inciso IX, ora por força do inciso X, ambos do art. 156 do Código Tributário Nacional). Sobrevindo num mesmo momento e à vista da mesma condição (a norma tributária), opõem-se, portanto e quando menos num primeiro olhar. Dir-se-á, por outras palavras: *frente à constituição da obrigação tributária, ou o contribuinte oferece impugnação administrativa ou ajuíza “ação anulatória”⁸⁸ – eis aí, mais uma vez, a ideia de *excludência*, a ser obtemperada, todavia.*

88 Aludindo ao que denomina “princípio optativo”, Alberto Xavier descreve a mesma realidade aqui definida debaixo da ideia de “disponibilidade”: “No sistema atualmente, ao abrigo da Constituição de 1988, não se exige o prévio esgotamento das vias administrativas como condição de acesso ao Poder Judiciário, pelo que vigora um princípio optativo, segundo o qual o particular pode livremente escolher entre a impugnação administrativa e a impugnação judicial do lançamento tributário” (Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário, p. 282).

Imagine-se, de pronto, que o contribuinte realize (opte) pela primeira das condutas antes alinhadas, impugnando um dado lançamento. Quer isso significar que ele dispôs de uma possível “ação anulatória”? A negativa impõe-se: quando faz tal opção, o contribuinte permite a operatividade de uma causa de suspensão da exigibilidade da obrigação tributária, que perdurará até a definição do respectivo processo (administrativo). Nesse caso, (i) se acolhida a impugnação, extinguir-se-á a obrigação tributária, nos termos do art. 156, inciso IX, do Código Tributário Nacional, desaparecendo a possibilidade de se falar em ulterior processo judicial (“ação anulatória”); (ii) se rejeitada, o ciclo de positividade seguirá, circunstância que permitirá ao contribuinte o ajuizamento, agora, da “ação anulatória” (recobre-se, aqui, que a decisão administrativa prescinde de coisa julgada, podendo, assim, ser judicialmente revista). Conclusão: *não é a opção pela impugnação que exclui a “anulatória”, mas o acolhimento daquela mesma impugnação.*

Aponte-se, por necessário, que tal conclusão não infirma a ideia de *excludência*; ao contrário, respeita-a, à medida que garante a *inconvivibilidade* dos tipos processuais: *um se aparelha apenas quando o outro se extingue.*

Pense-se, agora, na segunda possibilidade: o contribuinte, antes de oferecer impugnação, ajuíza “ação anulatória”. Estaria isso a significar que houve disposição do direito de *impugnar*? Orientando-nos pelo critério da “prevalência” do processo judicial sobre o administrativo – eis que demarcado, aquele, pela noção de coisa julgada –, poderíamos responder, agora, positivamente: *ao optar pela via judicial teria o con-*

tribuinte “renunciado” (“disposto”, na linguagem que adotamos) à via administrativa⁸⁹.

Conquanto aparentemente adequada, tal conclusão não nos satisfaz, em função da mesma problemática que incide sobre as “declaratórias”. Recorde-se, deveras, que o que obsta o aparelhamento da máquina processual administrativa simultaneamente com a judicial é a potência de coisa julgada da segunda. Imagine-se, todavia, uma “ação anulatória” que seja julgada extinta sem exame de mérito (art. 267 do Código de Processo Civil); há, aqui, coisa julgada? Não. Há óbice ao processo administrativo? Não. Reiteramos, assim, o mesmo problema de que tratamos em 6.3.1., o que recomenda a adoção da mesma baliza: o art. 151, inciso III, do Código Tributário Nacional, dispositivo que tira o caráter absoluto da relação de excludência que governa o confronto entre “ação anulatória” e processo administrativo, fazendo descabida a aplicação do critério da coisa julgada e ponto. Mais uma vez, valeria lembrar, pois, que o simples decreto de extinção formal do processo administrativo em face da “prevalência” do judicial não pode ser a opção querida pelo sistema⁹⁰.

89 Nessa trilha, preleciona Alberto Xavier: “Esta opção pode ser originária ou superveniente, em consequência de desistência da via originariamente escolhida. Todavia, em caso de opção pela impugnação contenciosa, na pendência de uma impugnação administrativa, esta considera-se extinta. É o que resulta do parágrafo 2º do artigo 1º do Decreto-lei nº 1.737, de 20 de dezembro de 1979, segundo o qual ‘a propositura pelo contribuinte, de ação anulatória ou declaratória da nulidade do crédito da Fazenda Nacional importa em renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso interposto’. E regra idêntica deflui do artigo 38 da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, segundo o qual ‘a propositura pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto’” (Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário, p. 282).

90 Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo, distinguindo “concomitância” de “litispêndência”, promove interessante análise do tema: “A norma geral e abstrata que veicula a litispêndência prescreve em sua hipótese (art. 301, V e §§ 2º e 3º do CPC) a existência de dois processos judiciais idênticos, e, em seu consequente, o dever jurídico acometido ao Estado-juiz de extinção do processo proposto posteriormente (art. 267, V do CPC).

Repisamos, assim, os passos que nos parecem devam ser observados pela autoridade administrativa que se põe diante

Tão logo se constate a protocolização de uma segunda ação idêntica, é extinta de plano pelo Estado-juiz, sem que haja prejuízo para o autor das demandas (...). O sistema, para efeitos práticos e de economia processual, opta pela permanência da demanda mais antiga, extinguindo a segunda.

(...) o mesmo fenômeno ocorreria quando estivéssemos diante de dois contenciosos administrativos fiscais, idênticos, pois a extinção de um deles em tese não causaria prejuízo ao direito de acesso ao contencioso administrativo, o ‘direito de ação administrativo’. Apesar de não haver previsão expressa no direito positivo brasileiro para essas situações, poderíamos analogicamente entendê-la como ‘litispêndência’, pois revela a mesma estrutura lógica prescrita no CPC para esse instituto.

Nas hipóteses (...) em que há coexistência entre processo judicial e administrativo, o mesmo raciocínio não pode ser aplicado porque se tratam de entidades lógicas que existem em planos distintos, e, por essa razão, a extinção de uma só será permitida se garantido o acesso à outra, sob pena de haver restrição ao direito do contribuinte.

Como somente as tutelas do Judiciário contam com o predicado da eficácia da coisa julgada material, terão precedência: se a relação jurídica processual se desenvolver regularmente com expedição de sentença com julgamento do mérito do litígio, o contencioso administrativo será extinto; se a relação jurídica processual não se desenvolver de forma regular, sendo extinta sem julgamento do mérito, deverá ser garantido o acesso ao contencioso administrativo. (...)

A norma jurídica que veicula o fenômeno da concomitância em nosso direito positivo está insculpida no parágrafo único do art. 38, da Lei 6830/80, que prescreve como consequência a ‘renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa’.

(...) Considerando-se que o contencioso administrativo ocorrerá ainda em sede de norma jurídica primária, como um apêndice/prolongamento seu, enquanto o processo judicial em norma secundária, ambas conformando a mesma norma jurídica completa, é lógica e juridicamente possível que o processo administrativo e judicial tenham como origem a mesma relação jurídica de direito material inadimplida, fase anterior do processo de positivação, se o contribuinte optar, no curso do processo de positivação, percorrer tanto os trâmites do contencioso administrativo, como do judicial.

Contraopondo-se as duas categorias processuais, que têm como origem a mesma relação jurídica de direito material, poderemos estabelecer um efeito “espelho”, estabelecendo correspondências entre os elementos identificadores de cada um dos processos, quais sejam, pedido (mediato e imediato), causa de pedir (subdividida em próxima e remota), e partes, contidos nos respectivos veículos introdutórios de cada uma das categorias de jurisdição, a petição inicial e a impugnação administrativa.

Entretanto, se é permitida, na linha seqüencial temporal de fatos jurídicos ao longo do processo de positivação, percorrer o contencioso administrativo e

de impugnação do contribuinte quando já há “ação anulatória” em processamento:

- (i) admitindo o processamento da respectiva instância (administrativa), dará operatividade ao art. 151 do Código Tributário Nacional;
- (ii) uma vez existente processo judicial (“ação anulatória”), com potência de coisa julgada que lhe é prejudicial, paralisará, ato contínuo ao recebimento da impugnação, o fluxo do respectivo processo (administrativo);
- (iii) ao final, se a “anulatória” for julgada:
 - (iii.i) procedente, decretará a extinção do processo administrativo, por prejudicado (diz-se, aqui, que o processo administrativo quedaria prejudicado, por obra da desconstituição, judicial, do ato-norma que se apresentava como seu fundamento remoto),

depois, o processo judicial, a sua coexistência desencadeará os mecanismos do sistema para impedir as antinomias, que é a ‘renúncia do poder de recorrer na esfera administrativa’, como consequência jurídica do fato jurídico da concomitância.

Em situações concretas, poderíamos prever duas possibilidades em que se daria a concomitância entre o processo judicial e o contencioso administrativo: (i) insurreição contra o lançamento primeiramente pela via administrativa, com posterior propositura de ação judicial; (ii) propositura de ação judicial de cunho preventivo, com posterior lavratura de lançamento, e, assim, abertura de oportunidade para instauração do contencioso administrativo. Em ambas, o sistema prescreve a renúncia ao contencioso administrativo.

O alcance hermenêutico do enunciado prescritivo da ‘renúncia do poder de recorrer na esfera administrativa’, todavia, deve ser acomodado com a já mencionada garantia constitucional de acesso ao contencioso administrativo, insculpida no art. 5º, LV da Carta Magna. Somente poderá subsistir, se efetivamente o conflito de interesses for solucionado por norma individual e concreta emanada pelo Estado-juiz.

Havendo a incontestável relação de prejudicialidade, sendo impossível a imediata extinção do contencioso administrativo, por não se configurar a litispendência, entendemos que o fenômeno da concomitância somente poderá ser fato gerador da renúncia ao contencioso administrativo fiscal, com o advento da tutela jurisdicional, única possuidora da eficácia da coisa julgada material, devendo nesse interregno, haver a suspensão do contencioso administrativo fiscal (...).” (“Efeitos da concomitância entre processo judicial e administrativo: análise do parágrafo único do art. 38 da lei nº 6.830/80”, p. 149-52).

(iii.ii) *improcedente*, decretará a extinção do processo administrativo, impondo a adoção da solução judicial, o que implicará, agora, a subsistência da obrigação tributária, cessando a causa suspensiva de sua exigibilidade,

(iii.iii) *extinta sem exame do mérito* (art. 267 do Código de Processo Civil), julgará o processo administrativo sem qualquer vinculação ao resultado do processo judicial – o julgamento da “ação anulatória” com fundamento no art. 267 do Código de Processo Civil significa, noutros termos, o desaparecimento da causa prejudicial do processo administrativo, cujo desenvolvimento encontrava-se paralisado em face de uma potencial decisão a ser acobertada pelo manto da coisa julgada; não sobrevivendo tal decisão, desaparece, com efeito, a noção de prejudicialidade.

6.5. PROCESSO EXACIONAL (EXECUÇÃO FISCAL)

VERSUS PROCESSO ADMINISTRATIVO

Por ocasião do item 5.1., consignamos a impossibilidade de se falar de “jurisdição voluntária” em matéria tributária. Não obstante isso, ali mesmo, referimos que fenômeno semelhante àquele (à “jurisdição voluntária”) há na órbita administrativo-tributária. Com efeito, debaixo da rubrica *procedimento administrativo*, o direito tributário experimenta categorias “aparentemente” processuais desvinculadas da noção de *conflito* – afirmamos que tais categorias seriam “aparentemente” (e não “efetivamente”) processuais, justamente por carecerem daquele suposto (a conflituosidade, a contenciosidade, a litigiosidade), inarredável, segundo a linha que vimos traçando, à caracterização da *processualidade*.

Pois serão tais considerações que nos permitirão desenvolver o tema neste item enfeixado – das possíveis relações entre pro-

cesso tributário exacional (execução fiscal) e processo administrativo, terceira (e derradeira) alternativa fixada no quadro de possibilidades construído em 6.2.

Com efeito, partindo da premissa de que os processos tributários exacionais (fundamentalmente circunscritos ao universo das execuções fiscais) supõem a constituição de título executivo (Certidão de Dívida Ativa), documento cuja produção depende, de seu turno, do esgotamento das vias administrativas (até porque, enquanto pendentes, tais vias implicam o efeito previsto no já referido art. 151, inciso III, do Código Tributário Nacional), a única afirmação que teríamos a produzir iria no sentido da absoluta impossibilidade de coexistência de tais níveis de processualidade (execução e processo administrativo, repise-se). Regra: *se, enquanto pendente processo administrativo, suspensa está a exigibilidade da obrigação tributária (o que afasta a ideia de inscrição em Dívida Ativa), ou a execução é ajuizada depois de extinta a instância administrativa, ou ela própria (execução fiscal) deve ser decretada extinta.*

Reiteraríamos, assim e sem delongas, a conclusão que sacamos nos itens precedentes, dizendo que a relação que governa os processos em foco seria de *excludência*, tomada, nesse estágio, sem quaisquer relativizações.

Fortes na ideia de que o direito tributário nacional admite tipos “processuais” administrativos “não contenciosos”, e ainda que tenhamos afastado, por premissa, a possibilidade de falar em efetiva processualidade quando ausente a noção de conflito, julgamos relevante, aqui, estender nossa análise, indo além da só afirmação de que processo administrativo não convive, absolutamente, com execução.

Assim agindo, estaremos a renunciar, de certo modo, à postura segundo a qual “não há processo sem conflito”.

Confiamos, porém, que tal renúncia será compreendida não como negação daquela assertiva, mas como instrumento necessário à identificação de uma série de situações de interesse prático.

Pois bem. Em 3.6., afastamos a possibilidade de falar em “impugnação administrativa” para os casos de “autolancamento”. Asseveramos, com isso e ainda que por via oblíqua, que apenas as hipóteses de lançamento (direto ou substitutivo) é que permitiriam o aparelhamento, *in concreto*, da noção de impugnação administrativa e, assim também, da própria ideia de processo administrativo tributário – ressalve-se, aqui e por certo, os casos em que o direito positivo tenha porventura atribuído ao silêncio do contribuinte relevo jurídico (mormente para fins de instauração de processualidade administrativa) – situação da legislação paulista, tal qual revelado em 5.3.

Regra: *não se revelando apropriado falar em impugnação do contribuinte à norma individual e concreta (“autolancamento”) por ele mesmo produzida, sobraria inapropriado falar, em tais casos, em processualidade administrativa travada a partir de conflito posto em impugnação.*

Relembremos, porém, que a validade de tais afirmações dependerá, sempre, da definição de “processo administrativo” a partir da ideia de *conflito*. Retiremos de nossas vistas tal pressuposto e um’outra realidade se nos apresentará – é bem isso que ocorrerá se recordarmos que o sistema do direito positivo brasileiro, ademais de cometer ao contribuinte o encargo de produzir “autolancamento” (depositando-o perante a repartição fiscal competente), confere-lhe, ainda, a prerrogativa de instar a Administração a rever a norma que aquele ato carrega: construído restará, em tal hipótese, o conceito que pretendíamos tocar, vale dizer, de “processo” administrativo não contencioso, insubordi-

nado à ideia de impugnação e que tenderia unicamente à revisão do ato (“autolançamento”) já implementado⁹¹.

Regra: se é certo que o processo de positivação do direito tributário não envolve, nos casos de “autolançamento”, a possibilidade de processo administrativo decorrente de impugnação, nele se interpõe, e isso é igualmente correto, a possibilidade de um outro nível de processualidade administrativa, decorrente de pedido de revisão do ato pelo contribuinte produzido, tomadas, em tais hipóteses, as mais variadas razões – erro no cálculo do valor do tributo a ser pago; existência de débito do fisco que possa ser “encontrado” (“compensado”) com o crédito tributário “autolançado”, etc.

A esse sentido que estamos nos permitindo atribuir à expressão “processo administrativo” não devemos atribuir a eficácia a que alude o art. 151, inciso III, do Código Tributário Nacional, uma vez que a “suspensão da exigibilidade do crédito tributário” ali prevista conecta-se, consoante já sugerido, com a regra supostamente geral do art. 142 do mesmo código, aplicando-se, assim, aos casos de impugnação do lançamento. Por via de consequência, o mesmo cabe-nos dizer

91 Veja-se, a propósito, o magistério de Alberto Xavier: “Versando a declaração sobre fatos indisponíveis cuja investigação se subordina ao princípio da verdade material, pode ela ser modificada por iniciativa do contribuinte com vista à sua retificação (Berichtigung). É o que resulta do artigo 147, parágrafo 1º do Código Tributário Nacional, segundo o qual ‘a retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento’. Assim, se vê que o direito brasileiro não acolheu a concepção da declaração como confissão, pois a consequência lógica dessa concepção é precisamente a irretratabilidade. O erro que fundamenta a retificação, pode ser erro de fato ou erro de direito, pois, tendo a declaração a natureza de uma declaração de ciência qualificada, tanto pode ter havido uma falsa representação do fato declarado como uma incorreta caracterização jurídica do mesmo. Em qualquer caso a retificação é dever da autoridade administrativa, em decorrência do princípio da legalidade” (Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário, p. 186).

a respeito do art. 156, inciso IX, do Código Tributário Nacional: a decisão administrativa ali referida (veículo introdutor, em linguagem apta, do fato jurídico da extinção da obrigação tributária) é a sacada em processo administrativo propriamente dito (contencioso). Tudo isso porque, reitere-se, a estrutura evolutiva do direito tributário que se encontra assentada na sobredita lei (processo de positivação do direito tributário) deflui da ideia (que seria a geral, repita-se) de lançamento.

Estaria isso a significar, então, que a apresentação, pelo contribuinte, de pedido administrativo de revisão de “autolançamento”, apesar de representar um encargo para Administração (encargo porque, a tal pedido, deve conferir a necessária resposta), não afasta, em princípio, a possibilidade de se levar adiante o processo de positivação do direito tributário, avançando, nos casos de não pagamento de tributo “autolançado”, para a fase de inscrição em Dívida Ativa e ulterior execução.

Precisamente aí, pois, que se colocam as situações (relações) adicionais que foram antes sinalizadas: tratar dos possíveis confrontos de execução fiscal e processo administrativo impõe-nos mais do que a só afirmação de que tais categorias são absolutamente excludentes; impõe-nos, outrossim, o encargo de penetrar nessas outras hipóteses, para o quê, segundo justificado, tivemos de renunciar, ainda que em termos, ao pressuposto da conflituosidade.

Reanote-se, pelo que já dissemos, que os “processos administrativos” que são instaurados a partir de pedidos de revisão de “autolançamento” não se subsumem aos arts. 151, inciso III, e 156, inciso IX, do Código Tributário Nacional. Não podemos dizer, destarte, que os “processos administrativos” em apreço tenham o condão, por si, de provocar a suspensão da exigibilidade da obrigação tributária e tampouco sua extinção.

Em princípio, portanto, tais “processos” não estariam em relação de excludência com eventuais executivos fiscais, afirma-

ção que, todavia, não deve resistir a um outro foco de análise, evocativo do próprio conceito de título executivo.

Autoridade pública, assentamos, é conceito que se define em função dos atributos que o direito confere aos atos que pratica.

Tal afirmação, por imposição lógica, projeta-se em relação ao título executivo que garante as execuções fiscais, a Certidão de Dívida Ativa, resultado (produto) que deflui do procedimento de inscrição em Dívida Ativa do crédito tributário regularmente constituído.

Paralelamente, nos casos dos tributos sujeitos a “autolancamento”, é de se apontar a existência de peculiaridade que interfere, obrigatoriamente, em nosso raciocínio: o título (Certidão de Dívida Ativa), nessas hipóteses, deflui de procedimento que encontra, em sua origem, um ato do contribuinte; “aceitando-o” (vale dizer, deixando de “substituí-lo” por um lançamento de ofício), a Administração encampa o ato particular, dando-lhe contornos de ato administrativo, especialmente quando o remete para a fase de inscrição, justamente a que prepara a produção do título executivo. Falaremos, assim, de um título executivo que, como os demais, é investido da precitada presunção de legitimidade, mas que, em função do peculiar aspecto adrede referido, deve ser tomado com notável temperamento. É que, mesmo encampado pela Administração, o “autolancamento” desafia pedido de revisão do próprio contribuinte, daí decorrendo, consoante sinalizado, “processo administrativo” que, se não extingue o crédito tributário nem suspende sua exigibilidade, implica a neutralização da presunção do título por ele (“autolancamento”) gerado.

Em casos de “pedidos de revisão” (“processo administrativo”) anteriores ao ajuizamento da execução fiscal, a relação entre os processos ficaria, portanto, assim demarcada: (i) a Admi-

nistração, “aceitando” as informações contidas no “autolancamento” do contribuinte, inscreve o crédito ali constituído no respectivo livro da Dívida Ativa e ajuíza a correlata execução; (ii) sem prejuízo disso, o contribuinte ingressa, antes da realização daquele derradeiro ato (ajuizamento), com pedido de revisão do “autolancamento”, exercendo prerrogativa que o próprio ordenamento lhe comete; (iii) assim agindo, deixa o contribuinte à mostra que as informações que nortearam o procedimento de inscrição não poderiam ter sido “aceitas” pela Administração sem maiores cuidados, relativizando-se “em segunda potência” aquilo que, pelo ordenamento, já era relativo, vale dizer, o título produzido para fins de execução fiscal.

Regra: se é certo que não suspende nem extingue o crédito tributário “autolancado”, é bem de ver que o pedido de revisão pelo contribuinte apresentado, e assim o respectivo “processo administrativo”, interfere na presunção que recobre as Certidões de Dívida Ativa, documentos que ficariam com sua exequibilidade temporariamente comprometida.

Quer isso significar, em rigor, que o crédito tributário estampado no referido título executivo, a despeito de já constituído, inscrito e ingressado no plano da executabilidade, há de ter, nos casos de que estamos tratando, esse último atributo (executabilidade) neutralizado, impondo-se esse estado de paralisação da eficácia executiva da Certidão de Dívida Ativa (e do próprio processo de execução fiscal) até que a Administração esgote sua atribuição de responder o “pedido de revisão” do contribuinte. Ao final, pela necessidade de rever o “autolancamento”, à Administração caberá avaliar os efeitos que daí (de tal revisão) defluirão relativamente à execução já ajuizada, nesse rol de possibilidades incluindo-se a noção de extinção em função do cancelamento da inscrição.

E o mesmo é possível dizer, com algumas adaptações, em relação aos “pedidos de revisão” posteriores ao ajuizamento da execução fiscal: para tais hipóteses, de se pensar, apenas,

que, sendo posterior ao ajuizamento, o pedido do contribuinte não elidiria, por si, a legitimidade da atividade processual do Estado-fisco. Sustenta-se, assim, o atributo da executabilidade (paralisando-se a execução fiscal), sem que se possa impor, de ordinário, pena qualquer – por exemplo, a condenação nos ônus da sucumbência – pela atividade até então desenvolvida pela Administração.

Aquilo que antes definimos como relação de *excludência absoluta* (execução *versus* processo administrativo no sentido estrito do termo), nos casos de “processo administrativo” decorrente de “pedido de revisão” de “autolançamento”, apresentar-se-á, portanto, relativizado: a inconvivibilidade dos processos de execução fiscal e “administrativo” não é causa gerativa de extinção de um ou outro simplesmente, senão impositiva da suspensão do primeiro até solução do segundo, cujo resultado, aí sim, será capaz de determinar ou a extinção ou o prosseguimento daqueloutro.

CAPÍTULO 7

TUTELA JURISDICIONAL TRIBUTÁRIA