

RDIET, Brasília, V. 15, nº 2, p. 391–414, Jul-Dez, 2020

FEDERALISMO FISCAL NAS LEGISLAÇÕES DE PROCESSO

FISCAL FEDERALISM IN LEGISLATION OF TAX ADMINISTRATIVE PROCEDURE

Mário de Godoy Ramos*

Raymundo Juliano Rego Feitosa**

RESUMO: O artigo é sobre as Leis de Processo Administrativo Tributário no Federalismo Fiscal. Pesquisa os limites da competência legislativa dos entes federados – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – em elaborar normas de Processo Administrativo Tributário (PAT). Objetiva saber quais são os contornos constitucionais e legais do limite da autonomia dos entes dentro desse poder político-legislativo. A partir dessa investigação, identifica-se quais são os limites da União perante a Constituição Federal e as normas gerais de Direito Tributário; as interferências legislativas legítimas da União na legislação dos Estados, Distrito Federal e Municípios; e quais seriam as interferências legítimas dos Estados na legislação local dos Municípios. Concluímos no sentido que há uma ampla autonomia jurídica dos entes federados na competência político-legislativa sobre Processo Administrativo Tributário.

Palavras-chave: Direito Tributário. Federalismo fiscal. Processo Administrativo Tributário. Normas Gerais de Direito Tributário. Heteronormatividade.

ABSTRACT: The article is about the Statutes relating to Tax Administrative Process in Fiscal Federalism. It investigates the limits of the legislative competence of the federated entities - Union, States, Federal District and Municipalities - in elaborating rules of Tax Administrative Process (PAT). It aims to determine the constitutional and legal boundaries of the autonomy of the entities within this political-legislative power. From this investigation, it is possible to identify

Artigo recebido em 17 de agosto de 2020.

Artigo aceito em 29 de dezembro de 2020.

* Mestrando em Direito pela Universidade Católica de Pernambuco - UNICAP. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET e pela Universidade de Castilla La-Mancha - UCLM (Espanha). Julgador Tributário do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco – TATE. Email: mariogodoy@gmail.com

** Pós-Doutorado na Universidad Castilla La Mancha (2005), Doutor em Direito pela Universidad Autonoma de Madrid (1993), Mestrado em Sociologia pela UFPE (1978). É Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Direito (Mestrado e Doutorado) da Universidade Católica de Pernambuco (UNICAP), onde leciona na graduação e na pós-graduação. Email: raymundojf@gmail.com

ISSN: 1980-1995

e-ISSN: 2318-8529

RDIET, Brasília, V. 15, nº 2, p. 391–414, Jul-Dez/2020

e-mail: rdi2021@gmail.com

the limits of the Federal Government under the Federal Constitution and the general rules of Tax Law; the legitimate legislative interferences of the Union in the legislation of the States, Federal District and Municipalities; and what would be the legitimate interferences of the States in the local legislation of the Municipalities. We conclude that there is broad legal autonomy for the federated entities in the political-legislative competence over the Tax Administrative Process.

Keywords: Tax Law. Fiscal federalism. Tax Administrative Process. Tax Law General Rules. Heteronormativity.

SUMÁRIO: 1. INTRODUÇÃO; 2. LIMITES DA AUTONOMIA DA UNIÃO; 2.1. QUADRANTE CONSTITUCIONAL; 2.2. QUADRANTE COMPLEMENTAR GERAL - LIMITES DECORRENTES DAS NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO; 2.3. QUADRANTE ORDINÁRIO PROCESSUAL CIVIL; 2.3.1. ANÁLISE DA COMPETÊNCIA CONSTITUCIONAL; 2.4. QUADRANTE ORDINÁRIO GERAL DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FEDERAL; 2.5. QUADRANTE ORDINÁRIO FEDERAL; 3. LIMITES DA AUTONOMIA DOS ESTADOS E DISTRITO FEDERAL; 3.1. LIMITES NA LEGISLAÇÃO COMPLEMENTAR DA UNIÃO; 3.2. LIMITES NA CONSTITUIÇÃO ESTADUAL; 4. LIMITES DA AUTONOMIA DOS MUNICÍPIOS; 4.2. LIMITE DA CONSTITUIÇÃO ESTADUAL; 4.3. LIMITE DA LEI ORGÂNICA; 5. CONCLUSÕES; 6. REFERÊNCIAS

1. INTRODUÇÃO

O trabalho visa pesquisar quais são os limites da competência legislativa dos entes federados subnacionais (Estados, Distrito Federal e Municípios) em Processo Administrativo Tributário (PAT). Objetiva saber quais são os contornos constitucionais e legais do limite da autonomia dos entes subnacionais dentro desse Poder político-legislativo. A partir dessa resposta, é possível identificar quais são as interferências legislativas legítimas da União na legislação dos Estados, Distrito Federal e Municípios e quais seriam as interferências legítimas dos Estados na legislação local dos Municípios.

A problemática reside na indagação se existem limites aos entes subnacionais no exercício de competência política, se tudo podem ou devem obedecer às regras oriundas da competência legislativa da União. Se a conclusão for no sentido de uma autonomia ampla e irrestrita dos entes subnacionais, haverá privilégio do modelo Federativo, com autonomia dos entes federados. Por outro lado, implica em ter consciência da potencial existência de 5.598 (cinco mil e quinhentos e noventa e oito) sistemas jurídicos de Processo Administrativo Tributário. Se existirem limites próprios de uma Federação centralizada¹ com, por exemplo, uma regra geral a partir da União, haveria a conciliação da autonomia dos entes com uma maior segurança jurídica dos contribuintes no sentido de previsibilidade e uniformidade legislativa.

Uma federação se caracteriza pela descentralização do Poder da União e, conseqüentemente, aumento da autonomia dos entes federados subnacionais. A autonomia dos estados-membros pressupõe auto-organização, autogoverno e autolegislação (art. 25). Todavia, essa autonomia não é ilimitada nem muito menos tão ampla quanto a Federação americana em que os Estados têm autonomia para legislar sobre Direito Penal e ainda todos os entes (União, Estados e Municípios) têm competência para cobrar Imposto de Renda.

No federalismo brasileiro há, a partir da Constituição, a competência privativa da União (art. 22), competência concorrente (art. 24), competência comum, suplementar (art. 24, §2º) e a competência residual (art. 25, §1º). Os limites estão, inicialmente, na Constituição da República Federativa do Brasil e incidem sobre todos os Estados-membros (União, Distrito Federal, Estados e Municípios).

¹ GONÇALVES, Cláudio. **Constate – 30 anos de Constituições estaduais no Brasil.** Constituições estaduais numa federação centralizada. Recife: Palestra proferida em 05/09/2019.

Os limites não precisam ser exatamente horizontais, conferindo uma competência separada e bem definida para cada ente federativo, exemplo do federalismo clássico e dual. A distribuição de competência, especialmente dentre as competências comum e concorrente, pode caracterizar um federalismo cooperativo onde ocorre um “condomínio legislativo” e diálogo de fontes normativas saudável para a harmonia da federação:

Do que se pode depreender da divisão de competências entre a União e os Estados-membros, não seria errado afirmar que, no caso do Brasil, há uma mistura da técnica adotada no modelo dualista clássico bem como no federalismo cooperativo, na busca daquilo que poder-se-ia chamar de federalismo de equilíbrio.²

Entretanto, há de avaliar se a atuação da União dentro desse condomínio legislativo torna sem efeito o desenvolvimento da mesma atividade pelos Estados-membros. Analisaremos os limites jurídicos que a Constituição e o ordenamento jurídico, nacional e local, impõem perante cada ente federativo.

A pesquisa é dogmática e realizada sobre “quadrantes” do sistema positivado de Direito Processual Tributário a partir dos critérios da obra “Direito Processual Tributário Brasileiro – Administrativo e Judicial”. Os quadrantes são o ponto de partida, mas nele não se exaurem. Adicionamos à análise os ordenamentos jurídicos estaduais e municipais que não figuram de forma completa na obra bem como analisamos outros doutrinadores.

São 6 (seis) quadrantes³, iniciando pelo quadrante constitucional, composto de dispositivos processuais e administrativos específicos presentes na Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 1988. Em seguida,

² ARAÚJO, Marcelo Labanca. **Teoria da Repartição de Competências Legislativas Concorrentes**. Recife: FASA, 2011, p. 86.

³ MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro – Administrativo e judicial**. 12^a Ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 111.

o quadrante complementar geral, em que o Código Tributário Nacional figura como nuclear.

Depois analisaremos o quadrante ordinário processual civil, com o Código de Processo Civil em seu núcleo; o quadrante ordinário geral do processo do processo administrativo federal; o quadrante ordinário federal e, por fim, o quadrante ordinário estadual. Adicionamos à análise o ordenamento jurídico estadual com a Lei Orgânica em seu núcleo.

A análise de dados tem natureza dogmática a partir do ordenamento jurídico nacional, especialmente o Sistema Tributário Nacional, passando pelo ordenamento jurídico estadual e municipal. A Constituição, o Código Tributário Nacional, a Lei Federal do Processo Administrativo, a Lei do Processo Administrativo Fiscal e o Código de Processo Civil. Nos ordenamentos jurídicos locais, análise da Constituição Estadual e Lei Orgânica.

O objetivo do trabalho, portanto, é verificar, diante das fontes materiais do Processo Administrativo Tributário (PAT), os limites da competência legislativa de cada ente federativo para a elaboração de legislação local sobre PAT.

2. LIMITES DA AUTONOMIA DA UNIÃO

2.1. Quadrante Constitucional

A Constituição Federal, como ápice do ordenamento jurídico nacional, contém limitações à autonomia legislativa dos entes federados ao dispor os direitos e garantias fundamentais do cidadão.

James Marins cita os incisos do art. 5º da Constituição II, LIII, LIV, LV e LXXVIII; os artigos que tratam de competência, art. 22, I; art. 24, I, X e XI e o art. 37. Desses artigos, excluimos os dispositivos que têm a ver com o processo judicial tributário, que não é objeto da pesquisa, restando para análise os

seguintes dispositivos: art. 5º da Constituição II, LIII, LIV, LV e LXXVIII; art. 22, I; art. 24, I, XI e o art. 37.

São limitantes, diante desses dispositivos, o princípio da legalidade; o direito de ser processado e sentenciado pela autoridade competente; o direito ao devido processo legal; o direito ao contraditório e ampla defesa, nos processos administrativos; o direito à duração razoável do processo, inclusive no âmbito administrativo.

Destaca-se, dentre os direitos fundamentais, o direito ao devido processo legal. O Direito Tributário atua na limitação ao direito de propriedade do indivíduo. Na persecução administrativa, o contribuinte tem a garantia de um processo justo que, no mínimo, lhe assegure o contraditório e a ampla defesa:

Art. 5º (...)

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

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

Essas limitações constitucionais se aplicam não só à União, mas a todos os entes subnacionais.

Adicionalmente, há outros princípios positivados no art. 5º relacionados às garantias fundamentais e ao processo administrativo conforme a obra de Paulo Carneiro (2013)⁴. O direito de petição, independente do pagamento de taxas, em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder (XXXIV) e a inadmissibilidade de provas ilícitas (LVI).

⁴ CARNEIRO, Cláudio. **Processo Tributário – Administrativo e judicial**. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

Como o processo administrativo tributário inicia com a formação de uma lide tributária, apresentação de impugnação administrativa é a defesa de uma ilegalidade. O auto de infração é um instrumento jurídico que veicula uma sanção ao contribuinte por infração à legislação tributária, ou seja, veicula que o contribuinte cometeu uma ilegalidade. Ao apresentar uma defesa administrativa, o contribuinte dá início ao processo afirmando que agiu na inteira legalidade ou, por outro motivo, que a sanção é inaplicável. Afirma, por outro lado, que quem na verdade agiu de forma ilegal foi o Estado-autuante.

Deste modo, o contribuinte está se defendendo de uma ilegalidade ou abuso de poder e o conhecimento de sua petição não pode ser obstada por pagamento de taxa. Incidindo a garantia do art. 5º, XXXIV, é inconstitucional a cobrança de taxa em qualquer Contencioso Administrativo Tributário.

Ademais, a atividade estatal de apreciar a lide é uma atividade de autotutela, em que o Estado tem interesse em ver resolvida a lide porque dos atos eivados de vícios não se originam direitos na inteligência da Súmula 473 do STF: "A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos".

Não faz sentido ao Estado cobrar por um exercício de um poder-dever e, por isso, o Supremo Tribunal Federal barrou as tentativas de qualquer modalidade de ônus para exercício do direito de defesa, conforme o verbete da Súmula Vinculante nº 21: "É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo".

2.2. Quadrante complementar geral - limites decorrentes das Normas Gerais de Direito Tributário

O art. 146 da Constituição dispõe sobre reserva legal qualificada, deferindo competência à Lei Complementar para legislar sobre Normas Gerais de Direito Tributário. O Código Tributário Nacional foi recepcionado pela Constituição Federal com status de Lei Complementar e faz esse papel no Sistema Tributário Nacional. Vejamos o art. 146 da Constituição Federal:

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;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (destaques nossos).

A par da Constituição, competência da Lei Complementar tem grande relevância no Direito Tributário. De acordo com os dispositivos destacados em negrito do art. 146 da Constituição, cabe à Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre as alíneas "a" a "d".

A maior referência de Lei Complementar como normas gerais é o Código Tributário Nacional que, apesar de ser originalmente uma Lei ordinária, nº 5.172/1966, foi recepcionada com *status* de Lei Complementar pela Constituição Federal de 1988. Todavia, o Código Tributário Nacional tem poucas normas que regulam o Processo Administrativo Tributário.

A obra utilizada como paradigma indica os artigos 145, 151 e 156 do Código Tributário Nacional. Acrescentamos ainda os artigos 148 e 210.

O artigo 145 dispõe sobre a revisão do lançamento tributário através da impugnação do sujeito passivo, recurso de ofício e outras iniciativas de ofício nos casos previstos no art. 149. Dentre esses pontos, destaca-se o direito do sujeito passivo em impugnar o lançamento de ofício.

No art. 148, o CTN cita que o arbitramento deve ser precedido de “processo regular”⁵, sem, no entanto, afirmar o que seria processo regular e estabelecer os procedimentos necessários para tal regularidade. Referem-se às garantias gerais de constituição do devido processo legal, positivado na Constituição Federal no art. 5º, inciso LV: “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

Qualquer modalidade de presunção relativa deve ser aplicada com estrito respeito aos direitos fundamentais, à legalidade, acompanhada do

⁵ Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

devido processo legal e sem qualquer discricionariedade que leve ao abuso de poder⁶.

No art. 151, o CTN elenca as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. No inciso III desse artigo, afirma a hipótese das reclamações e os recursos administrativos, “nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo”. Concede, nesse ponto, liberdade às legislações de processo administrativo tributário para especificar os procedimentos necessários. Diante dessa norma geral, uma vez protocolada a impugnação (ou reclamação) e os recursos, se tempestivo, se garante ao sujeito passivo a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Em ato consequente, de acordo com o art. 156, IX, do CTN, na hipótese da decisão administrativa ser favorável e não couber mais recursos, o crédito tributário é extinto.

Outro dispositivo do CTN que se relaciona com o Processo Administrativo Tributário como regra geral é o art. 210 que estabelece contagem de prazos de forma contínua. Por isso, ainda que o novo Código de Processo Civil de 2015 estabeleça a contagem de prazos em dias úteis, no Processo Administrativo Tributário os prazos devem seguir sendo estabelecidos e contados de forma contínua e não em dias úteis.

Verifica-se essas normas gerais, estabelecidas no CTN como norma de hierarquia superior da União, face o que determina o art. 146, incisos I e III, da Constituição Federal, são de observações obrigatória por todas os entes federados. Observa-se, todavia, que o Código Tributário Nacional estabeleceu poucas normas gerais de Processo Administrativo Tributário e também não

⁶ PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência**. 18ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 1090.

determinou a aplicação supletiva e subsidiária do CPC, ponto que iremos tratar mais adiante.

2.3. Quadrante ordinário processual civil

São as normas de processo civil: o Código de Processo Civil, Lei ordinária nº 13.105/2015; a Lei do Mandado de Segurança, nº 12.016/2009; a Lei de Execução Fiscal, nº 6.830/1980 e a Ação Cautelar Fiscal, nº 8.397/1992. Exceto o Código de Processo Civil, o CPC, as demais normas se aplicam exclusivamente no processo judicial tributário.

O CPC é norma veiculada por lei ordinária, a Lei nº 13.105/2015, e no art. 15 afirma sua aplicabilidade nos processos administrativos, tal qual é o Processo Administrativo Tributário:

Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

Contudo, a aplicação é subsidiária, quando há ausência de normas para tratar alguma situação que não foi acobertada nas normas que regulam o Processo Administrativo Tributário da União. Confere, assim, autonomia à legislação positivada sobre o tema, no caso o Decreto Lei nº 4.657/1942, Lei do Processo Administrativo Fiscal.

O Processo Administrativo Fiscal (Decreto Lei nº 70.235/1972) e o Código de Processo Civil, Lei Federal nº 13.105/2016, por serem legislações oriundas do mesmo ente União, em uma relação horizontal, convivem de forma harmônica. O mesmo raciocínio não pode ser aplicado para os entes subnacionais, pois esses possuem uma relação vertical e heteronormativa com a União.

2.3.1. Análise da competência constitucional

Na esfera de processo administrativo disciplinar e tributário, diante do Federalismo brasileiro, os entes subnacionais possuem competência e autonomia para editar respectivos Estatutos de Servidores, regras de licitação, processo administrativo disciplinar, bem como regras de procedimento e processo administrativo tributário.

Já que os entes subnacionais possuem competência tributária de vários tributos, é plenamente legítimo que editem normas que regulem a fiscalização, o lançamento tributário e as etapas litigiosas, quando se estabelece o processo administrativo tributário, objeto de nosso estudo.

Geraldo Ataliba afirma que esses entes necessariamente são plenamente competentes para criar seu direito administrativo – e *ipso facto* – tributário.⁷ Por isso, cabe ao intérprete compatibilizar as competências tributárias privativas com a competência da União para editar normas gerais.

A interferência da União em Direito Tributário pode ser ilegítima como no exemplo da vedação constitucional de isenção heterogênea. Mas a União, de forma legítima, pode impor sua Lei a todos os entes subnacionais na seara de Direito Tributário na hipótese de Lei Complementar que determine, vide art. 146 da Constituição. Contudo, o Código de Processo Civil é uma Lei ordinária, logo, não se amolda nessa autorização constitucional.

Inclusive há uma Ação Direta de Inconstitucionalidade que tramita no Supremo Tribunal Federal que impugna a inconstitucionalidade de vários artigos do CPC. Dentre eles, o artigo 15. Na ADI nº 5.492, o Estado do Rio de Janeiro fundamenta seu reclamo justamente com base na autonomia federativa⁸.

⁷ ATALIBA, Geraldo. **Conteúdo e Alcance da competência para editar normas gerais de direito tributário**. Revista de Informação Legislativa, ano 19, Brasília: 1982, p. 102.

⁸ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **ADI nº 5.492/RJ**. Relator Min. Dias Toffoli. Trecho da petição inicial:

A petição inicial da ADI não aponta outra norma aplicável, apenas defende a plena autonomia federativa. Como *amicus curiae*, o Conselho Federal da OAB defende a autonomia federativa no mesmo sentido, em um sentido clássico, dual, de separação horizontal e isolada da competência de cada ente. Afirma ainda que a competência referida ao CPC é aquela decorrente do art. 22, I, da Constituição Federal, ou seja, privativa da União: “refere-se ao processo jurisdicional, não sendo compatível a aplicação ao processo administrativo dos entes políticos.”⁹.

Há, no entanto, outras hipóteses que legitimam uma heterovinculação. A querela pode ser vista sob outro ângulo, sem ferir a autonomia federativa dos entes subnacionais e, inclusive, partindo da mesma premissa do CFOAB que o processo civil é jurisdicional e é diferente do processo administrativo.

Nesse trilhar, a lide no âmbito administrativo não é considerada processo, ainda que assim seja nomeado pela própria Constituição. O inciso LV do art. 5º da Constituição Federal assegura aos litigantes, nos processos administrativos, o contraditório e a ampla defesa. Apesar disso, é procedimento administrativo. Porém, não perde a natureza de “matéria processual”, pois referente à instauração, trâmite e julgamento de uma **lide** tributária.

O art. 24, inciso XI da Constituição dispõe que compete, concorrentemente, à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre procedimentos em matéria processual. O §1º do mesmo artigo afirma ainda que na competência concorrente da União se limita a estabelecer normas gerais. Perante esse dispositivo, não se exige Lei Complementar para tanto, o que poderia caber à Lei ordinária esse tratamento.

“II. OS DISPOSITIVOS QUE VIOLAM A CONSTITUIÇÃO.

II.1. Aplicação do CPC/15 aos processos administrativos estaduais (art. 15): a imposição, por lei federal, de fonte normativa para o processo administrativo dos demais entes políticos ofende a autonomia federativa.”, p. 2.

⁹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **ADI 5492/RJ**. Petição do CFOAB, pág. 9.

Essa competência de editar normas gerais é uma faculdade da União, mas também um limite. Não pode o legislador federal descer a detalhes, editar uma legislação específica sobre a matéria, sob pena de, assim procedendo, invadir a competência dos Estados-membros¹⁰. A norma geral deve possuir como características estabelecer princípios, diretrizes, regras gerais, não esgotar o assunto, aplicação uniforme nacional e não pode desrespeitar a autonomia dos entes federados¹¹.

O art. 15 do CPC, ao estabelecer aplicabilidade residual, respeita a competência específica dos entes subnacionais de legislar especificamente sobre o Processo Administrativo Tributário. Somente na omissão normativa específica da legislação local é que se torna possível a incidência da regra geral de aplicação subsidiária e supletiva do Código de Processo Civil.

Além de não ser um obstáculo à legislação específica, a norma geral é válida ainda porque traçam a moldura de um regime jurídico que o aplicador do direito deve levar em consideração no desempenho de suas atividades, preservando um mínimo de uniformização da legislação federal¹². Nessa situação o CPC funciona como uma norma de integração legislativa.

Sob outra ótica, o Código de Processo Civil pode ter a legitimidade de sua aplicação baseada na analogia. De acordo com a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, nº 4.657/42, na omissão da lei aplica-se a analogia. O Código Tributário Nacional também estabelece a analogia como ferramenta preferencial de integração (art. 108, I). Nada mais análogo à lide tributária no Contencioso Administrativo Tributário do que as normas de processo civil.

¹⁰ ARAÚJO, Marcelo Labanca; cit., p. 107.

¹¹ ARAÚJO, Marcelo Labanca; cit., p. 106 *apud* MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. “Competência concorrente limitada. O problema da conceituação das normas gerais”, pp. 149-150.

¹² ARAÚJO, Marcelo Labanca; cit, p. 109.

Sendo competente uma lei ordinária para tanto, o CPC é a norma da União que funciona como norma geral. Como norma geral, no seu art. 15, determina aplicabilidade apenas de forma subsidiária. Confere assim primazia à legislação local e especial, não interferindo na autonomia dos entes subnacionais para formular sua lei local de Processo Administrativo Tributário.

2.4. quadrante ordinário geral do processo administrativo federal

Trata-se da Lei do Processo Administrativo Federal, nº 9.784/1999 que, no art. 69 dispõe pela prevalência da lei própria e, na lacuna da lei especial, a aplicabilidade subsidiária: “Art. 69. Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei.”. Desta forma, tal qual o CPC, não interfere na liberdade da atividade legislativa perante a Lei do Processo Administrativo Fiscal da União, o Dec. Lei nº 70.235/1972.

A princípio, não se deve admitir a aplicação dessa Lei em relação aos outros entes subnacionais, pois é, em essência, uma Lei Federal e não nacional. O artigo 1º delimita a aplicabilidade aos órgãos da Administração Federal direta e indireta¹³: “Esta Lei estabelece normas básicas sobre o processo administrativo no âmbito da Administração Federal direta e indireta”.

Todavia, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça admite a aplicação subsidiária da Lei do Processo Administrativo Federal na excepcionalidade de não ter, o ente subnacional, lei local sobre Processo Administrativo:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL.
PAGAMENTO DE HORAS EXTRAS. REVISÃO DE ATO

¹³ Lei Federal nº 9.784/99. Art. 1º Esta Lei estabelece normas básicas sobre o processo administrativo no âmbito da Administração Federal direta e indireta, visando, em especial, à proteção dos direitos dos administrados e ao melhor cumprimento dos fins da Administração.

ADMINISTRATIVO. DECADÊNCIA. NÃO OCORRÊNCIA. APLICABILIDADE DO ART. 54 DA LEI 9.784/1999 POR ANALOGIA. POSSIBILIDADE.

(...)

3. Ademais, ao contrário da tese defendida pelo agravante, a jurisprudência do STJ firmou-se no sentido de que a Lei 9.784/1999 pode ser aplicada de forma subsidiária no âmbito dos demais Estados-Membros e Municípios, se ausente lei própria que regule o processo administrativo local, como ocorre na espécie.

4. Agravo Regimental não provido.

(AgRg no AREsp 263.635/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/05/2013, DJe 22/05/2013)

ADMINISTRATIVO. SERVIDOR PÚBLICO DO DISTRITO FEDERAL. ARTIGO 54 DA LEI Nº 9.784/99. APLICAÇÃO. DECADÊNCIA. RECONHECIMENTO.

1. De acordo com a jurisprudência firmada nesta Corte Superior de Justiça, na ausência de lei estadual específica, pode a Administração Estadual rever seus próprios atos no prazo decadencial previsto na Lei Federal nº 9.784, de 1º/2/99.

2. Com a superveniência da Lei Distrital 2.834/01 não houve a interrupção da contagem do prazo decadencial iniciado com a publicação da Lei n. 9.784/99, uma vez que sua única finalidade é aplicar, no âmbito do Distrito Federal, as regras previstas na referida lei federal. Precedentes.

(...)

4. Recurso especial improvido.

(REsp 1019012/DF, Rel. Ministro JORGE MUSSI, QUINTA TURMA, julgado em 23/06/2009, DJe 03/08/2009). (Grifos dos autores).

De qualquer maneira, por fazer nascer apenas a eventual aplicação subsidiária, a eventual aplicabilidade subsidiária da Lei do Processo Administrativo Federal concede primazia às leis específicas de Processo Administrativo Tributário. Portanto, não tem o condão de limitar a liberdade da autonomia político legislativa dos entes federados.

2.5. Quadrante ordinário federal

A Lei do Processo Administrativo Fiscal, de âmbito Federal, é veiculado pelo Decreto-Lei de nº 70.235 de 1972, que, de acordo com o seu art. 1º, “rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União”. É uma norma especial aplicável apenas aos processos administrativos tributários de competência da União.

3. LIMITES DA AUTONOMIA DOS ESTADOS E DISTRITO FEDERAL

No caso dos Estados, as limitações se originam na Constituição Federal, no Código Tributário Nacional nos termos que vimos anteriormente bem como da Constituição Estadual.

3.1. Limites na legislação Complementar da União

O art. 146 da Constituição dispõe sobre reserva legal qualificada, deferindo competência à Lei Complementar para legislar sobre Normas Gerais de Direito Tributário. O Código Tributário Nacional foi recepcionado pela Constituição Federal com status de Lei Complementar e faz esse papel no Sistema Tributário Nacional. Trata-se de um exemplo de interferência legítima da União na legislação dos entes subnacionais, tanto dos Estados, quanto dos Municípios e do Distrito Federal.

Revisitamos o art. 151, o CTN que elenca as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. No inciso III afirma-se a hipótese da suspensão nas hipóteses de reclamações e os recursos administrativos, “nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo”.

Diante desse dispositivo, o Código Tributário Nacional estabelece competência política legislativa aos entes subnacionais para estabelecer “Leis

reguladoras do processo administrativo tributário”, nos termos do art. 151, III, do CTN.

3.2. Limites na Constituição Estadual

É característico do Federalismo a autonomia político-legislativa. Os Estados possuem um ordenamento jurídico próprio, cuja norma fundamental é a Constituição Estadual. Apesar de boa parte dos Estados copiarem várias partes da Constituição Federal, há possibilidade de cada Estado formular regras e garantias que devem ser observadas pelo próprio Estado e por todos os Municípios de seu território.

A Constituição do Estado de Pernambuco no art. 247¹⁴, com redação dada através da Emenda Constitucional de nº 19/2000, afirma que o julgamento de Processo Administrativo Tributário é de competência de servidores, bacharéis em Direito, através de concurso público de provas e títulos.

A Constituição do Estado, portanto, limita a autonomia da legislação local, infraconstitucional. A Lei do Processo Administrativo de Pernambuco, nº 10.654/1991 e a Lei do Contencioso Administrativo Tributário, nº 15.683/2016, devem respeitar, como de fato respeitam, a Constituição Estadual e estabelecer requisitos para exercer o cargo de Julgador Tributário do contencioso Administrativo de Pernambuco.

¹⁴ Constituição do Estado de Pernambuco. Art. 247. Os órgãos julgadores administrativos, com organização e funcionamento disciplinados em lei, serão integrados por titulares de cargos de provimento efetivo, estruturados em carreira, nomeados entre bacharéis em direito, aprovados em concurso público de provas e títulos.

Parágrafo único. Fica assegurada a participação, nos termos previstos em lei, de representação classista nos órgãos julgadores constituídos sob a forma colegiada, excetuados os que tenham competência exclusiva para o julgamento de processo administrativo-tributário. (Redação alterada pelo art. 1º da Emenda Constitucional nº 19, de 15 de dezembro de 2000.)

Eventuais garantias aos cidadãos e aos contribuintes previstas nas Constituições Estaduais que são adicionais às garantias previstas na Constituição Federal também devem ser observadas.

Por outro lado, regras de organização política administrativa, ainda que estejam presentes na Constituição Estadual, não é aplicável aos Municípios, pois esses entes detêm autonomia federativa garantida pela Constituição, no art. 18: "A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.". O Município também ostenta uma esfera de soberania em sua jurisdição.

4. LIMITES DA AUTONOMIA DOS MUNICÍPIOS

No caso dos Municípios, as limitações advêm dos diplomas anteriormente citados: a Constituição Federal, o Código Tributário Nacional, e as garantias presentes na Constituição Estadual. Adicionalmente, devem observar a Lei Orgânica, uma espécie de "Constituição Municipal".

4.1. Limite da Constituição Estadual

Diante da autonomia federativa do Município, surge a seguinte indagação: a Constituição Estadual interfere na legislação local dos Municípios? Depende. Caso a Constituição Estadual verse sobre organização administrativa não. Caso verse sobre garantias ao cidadão sim.

Conforme os arts. 18 Constituição Federal, os Estados Federados possuem autonomia de organização administrativa. Os Municípios, portanto, têm a liberdade de organizar sua estrutura administrativa como lhes convier. Desse modo, o exemplo de Pernambuco citado anteriormente não é aplicável aos

Municípios Pernambucanos porque a norma é de caráter de organização administrativa. Os Municípios têm a liberdade de escolher se os seus julgadores tributários precisam passar pelo crivo do concurso público ou adotam formato semelhante do Contencioso Administrativo Tributário da União.

O CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais adota estrutura paritária, sendo metade dos componentes do Conselho representantes do Fisco e a outra metade representantes dos contribuintes. É essa forma, a partir de um órgão de decisão colegiada e paritário, que os Municípios elegem, politicamente, a adoção desse modelo de Contencioso Administrativo Tributário local.

Por outro lado, como os direitos individuais na Constituição Federal são mínimos e obrigatórios, a Constituição Estadual pode ampliar a garantia em seu território perante seus cidadãos¹⁵. É legítimo que as Constituições Estaduais, dentro da competência deferida no art. 25 da Constituição Federal, ampliem o rol de direitos associados aos direitos fundamentais podendo, por exemplo, prever direitos de inclusão e proteção de minorias, igualdade de gênero e racial¹⁶.

Nesse sentido, em hipóteses de eventual norma de Constituição Estadual que amplie os direitos fundamentais, os Municípios devem observar. Normalmente não se enxerga os direitos do contribuinte como parte de direitos fundamentais, mas aqueles que estão inseridos na Constituição Federal, especialmente – mas não somente – no art. 5º, constituem verdadeiros direitos humanos do contribuinte.

¹⁵ DA SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 29ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 637.

¹⁶ ARAÚJO, Marcelo Labanca. **Considerações sobre direitos fundamentais estaduais e federalismo**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jul-23/marcelo-labanca-direitos-fundamentais-estaduais-federalismo>.

Devido processo legal, Capacidade contributiva, segurança jurídica (princípio da anterioridade tributária), sigilo fiscal, inviolabilidade do domicílio¹⁷, princípio da legalidade, isonomia entre contribuintes, irretroatividade das leis, vedação ao confisco, direito de não se auto culpar¹⁸, são exemplos de direitos fundamentais do contribuinte¹⁹. Assim como é possível a previsão de direitos previstos em tratados internacionais de direitos humanos²⁰, a exemplo do Pacto de San Jose da Costa Rica que proíbe a prisão do devedor por dívidas cíveis.

No caso do Processo Administrativo Tributário, seriam regras que poderiam ampliar as garantias fundamentais com instrumentos que efetivem direitos constitucionais como assegurar o direito ao recurso a um segundo grau de cognição, o acesso aos autos e a gratuidade do Processo Administrativo Tributário, decorrente, este último exemplo, da imunidade de taxas para a defesa de direito ou contra ilegalidades vide art. 5º, XXXIV, "a"²¹.

¹⁷ FLOR, Luis María Romero. **Derechos Humanos vs Obligaciones tributarias: la entrada domiciliaria**. Curso de Postgrado en Derecho: Tributos y Derechos Humanos de los Contribuyentes. Toledo, Espanha: apresentação em 21/01/2020.

¹⁸ FLOR, Luis María Romero. **DEBERES TRIBUTARIOS VS DERECHOS HUMANOS: EL DERECHO A NO AUTOINCULPARSE EN EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO**. Papeles el tiempo de los derechos, ISSN: 1989-8797, 2014. Disponível em: <https://ruidera.uclm.es/xmlui/bitstream/handle/10578/8351/1989-8797.2014.5.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

¹⁹ CARVALHO, Márcio Menezes de. **Os Direitos Humanos como Limites ao Poder de Tributar do Estado**. Dissertação de Mestrado: UFPE, 2001.

²⁰ LÓPEZ, Domingo Ruiz. **RECONOCIMIENTO DE LOS DERECHOS ESTABLECIDOS EN TRATADOS INTERNACIONALES - El Control Difuso de Convencionalidad en Materia Tributaria en México. Una Mirada Crítica**. Artigo publicado em ESPINOSA BERECHCOHEA, Carlos (coordenador). *Derechos de los Contribuyentes*, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México, 2019.

²¹ Constituição Federal. Art. 5º [...] XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas: a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;

4.2. Limite da Lei orgânica

Conforme o art. 29 da Constituição Federal, o Município é regido pela Lei Orgânica, funciona como uma espécie de Constituição Municipal²², ocupando posição hierárquica superior no ordenamento jurídico municipal. Assim, de forma semelhante as Leis municipais devem observar tanto a estrutura administrativa prevista em Lei Orgânica quanto as normas que asseguram direitos adicionais aos contribuintes.

5. CONCLUSÕES

Observamos que há possibilidade de legítima interferência jurídica da União, a exemplo da Lei Complementar, mas, como visto na análise do Código Tributário Nacional, é uma fonte pouco utilizada, concedendo grande autonomia dos entes subnacionais nessa matéria. Concluimos pela afirmação da hipótese, no sentido que há uma grande autonomia jurídica dos Estados na competência político-legislativa sobre Processo Administrativo Tributário.

A legislação sobre Processo Administrativo Tributário da União estará limitada em relação às garantias da Constituição Federal, as normas gerais de Direito Tributário e na relação horizontal de suas leis ordinárias.

Especificamente em relação à Constituição, deve observar o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa. Também é de observância vinculante a todos os entes o direito de petição, independente do pagamento de taxas, em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder (XXXIV) e a inadmissibilidade de provas ilícitas (LVI).

Quanto ao Código Tributário Nacional, exige a deflagração de processo regular em caso de necessidade de arbitramento; a suspensão do crédito

²² DA SILVA, José Afonso, cit., p. 642.

tributário em caso de recursos administrativos e a contagem de prazos de forma contínua. Afora esses limites, a União e os entes subnacionais detêm autonomia para erigir a sua legislação de Processo Administrativo Tributário.

Em relação apenas aos entes subnacionais, tanto o CPC quanto a Lei do Processo Administrativo Federal não se configuram como limitadores de sua autonomia pois, caso aplicáveis, apenas seria de forma subsidiária e complementar na ausência de norma específica para a hipótese. Mantêm, os Estados e Municípios membros da Federação, ampla autonomia para editar sua legislação específica sobre Processo Administrativo Tributário.

Quanto a demais limitadores dos entes federativos estaduais e municipais, há a Constituição Estadual, especialmente em suas normas referentes aos direitos e garantias do contribuinte. Se de índole fundamental, ampliando garantias dos direitos do contribuinte e limitando a ação de autoridades públicas, entendemos serem aplicáveis também aos Municípios. Adicionalmente, em relação aos Municípios, sua limitação decorre de regras contidas em sua Lei Orgânica.

6. REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Marcelo Labanca. **Teoria da Repartição de Competências Legislativas Concorrentes**. Recife: FASA, 2011.

ARAÚJO, Marcelo Labanca. **Considerações sobre direitos fundamentais estaduais e federalismo**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jul-23/marcelo-labanca-direitos-fundamentais-estaduais-federalismo>

ATALIBA, Geraldo. **Conteúdo e Alcance da competência para editar normas gerais de direito tributário**. Revista de Informação Legislativa, ano 19, Brasília: 1982.

ATALIBA, Geraldo. **Normas Gerais de Direito Financeiro e Tributário e Autonomia dos Estados e Municípios**. Revista de Direito Público, vol. 10, out/dez, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969.

CARNEIRO, Cláudio. **Processo Tributário – Administrativo e judicial**. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARVALHO, Márcio Menezes de. **Os Direitos Humanos como Limites ao Poder de Tributar do Estado**. Dissertação de Mestrado: UFPE, 2001. DA SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 29ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

FLOR, Luis María Romero. **Derechos Humanos vs Obligaciones tributarias: la entrada domiciliaria**. Curso de Postgrado en Derecho: Tributos y Derechos Humanos de los Contribuyentes. Toledo, Espanha: Apresentação em 21/01/2020.

FLOR, Luis María Romero. DEBERES TRIBUTARIOS VS DERECHOS HUMANOS: EL DERECHO A NO AUTOINCULPARSE EN EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO. Papeles el tiempo de los derechos, ISSN: 1989-8797, 2014. Disponível em: <https://ruidera.uclm.es/xmlui/bitstream/handle/10578/8351/1989-8797.2014.5.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

GONÇALVES, Cláudio. **Constate 2019 – 30 anos de Constituições estaduais no Brasil**. Constituições estaduais numa federação centralizada. Recife: palestra proferida em 05/09/2019.

LÓPEZ, Domingo Ruiz. **RECONOCIMIENTO DE LOS DERECHOS ESTABLECIDOS EN TRATADOS INTERNACIONALES - El Control Difuso de Convencionalidad en Materia Tributaria en México. Una Mirada Crítica**. Artigo publicado em ESPINOSA BERECHOA, Carlos (coordenador). **Derechos de los Contribuyentes**, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México, 2019.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro – Administrativo e judicial**. 12ª Ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência**. 18ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **ADI 5.492/RJ**. Relator Min. Dias Toffoli. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4959031>>