

INSTITUTO BRASILEIRO DE ENSINO, DESENVOLVIMENTO E PESQUISA
ESCOLA DE DIREITO E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU* EM DIREITO
MESTRADO PROFISSIONAL EM DIREITO ECONÔMICO E DESENVOLVIMENTO

Rogéria Vieira Nunes

**PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO: ANÁLISE COMPARATIVA
DA FASE CONTENCIOSA NOS MUNICÍPIOS SUL-MATO-GROSSENSES DE
SIDROLÂNDIA E MARACAJU**

BRASÍLIA / DF
2022

Rogéria Vieira Nunes

**PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO: ANÁLISE COMPARATIVA
DA FASE CONTENCIOSA NOS MUNICÍPIOS SUL-MATO-GROSSEENSES DE
SIDROLÂNDIA E MARACAJU**

Dissertação de Mestrado desenvolvida no Programa de Pós - Graduação *Stricto Sensu* em Direito do Instituto Brasileiro de Ensino, Pesquisa e Desenvolvimento, no curso de Mestrado Profissional em Direito Econômico e Desenvolvimento, como exigência parcial para a obtenção do título de MESTRE em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Luciano Felício Fuck

Brasília, DF

2022

Código de catalogação na publicação – CIP

N972p Nunes, Rogéria Vieira

Processo administrativo tributário: análise comparativa da fase contenciosa nos municípios sul-mato-grossenses de Sidrolândia e Maracaju / Rogéria Vieira Nunes. - Brasília: Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa - IDP, 2022.

112 f.

Trabalho de conclusão de curso (Dissertação) - Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP, Mestrado Profissional em Direito Econômico e Desenvolvimento, 2022.

Orientador: prof. Dr. Luciano Felício Fuck

1.Processo administrativo tributário. 2.Contencioso. 3.Princípios constitucionais. I.Título.

CDD 341.3958

ROGÉRIA VIEIRA NUNES

**PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO: ANÁLISE COMPARATIVA
DA FASE CONTENCIOSA NOS MUNICÍPIOS SUL-MATO-GROSSENSSES DE
SIDROLÂNDIA E MARACAJU**

Dissertação de Mestrado desenvolvida no Programa de Pós - Graduação *Stricto Sensu* em Direito do Instituto Brasileiro de Ensino, Pesquisa e Desenvolvimento, no curso de Mestrado Profissional em Direito Econômico e Desenvolvimento, como exigência parcial para a obtenção do título de MESTRE em Direito.

Aprovada em 23 de setembro de 2022

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Luciano Felício Fuck
Instituto Brasileiro de Ensino, Pesquisa e Desenvolvimento
Presidente/Orientador

Profa. Dra. Tarsila Ribeiro
Instituto Brasileiro de Ensino, Pesquisa e Desenvolvimento
Avaliadora

Prof. Dr. Sérgio Ferreira Victor
Universidade Nove de Julho
Avaliador

Brasília, DF

2022

Com gratidão, dedico este trabalho a Deus.

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos meus pais, ao meu marido Gutemberg Lopes Nunes e ao meu filho Philippe Vieira Nunes por todo apoio, amor, compreensão e cuidado durante este período da dissertação.

Agradeço ao Prof. Dr. Luciano Fuck por todos os ensinamentos para a construção deste trabalho e aos avaliadores Prof. Dr. Sérgio Ferreira Victor, Profa. Dra. Hadassah Laís de Sousa Santana e Profa. Dra. Tarsila Ribeiro Marques pela leitura atenta e contribuições acadêmicas importantes.

Agradeço a todos que contribuíram para concretização desse sonho.

RESUMO

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO: ANÁLISE COMPARATIVA DA FASE CONTENCIOSA NOS MUNICÍPIOS SUL-MATO-GROSSENSSES DE SIDROLÂNDIA E MARACAJU

AUTORA: Rogéria Vieira Nunes

ORIENTADOR: Prof. Dr. Luciano Felício Fuck

A presente dissertação tem por objetivo realizar uma análise comparativa do contencioso administrativo tributário no âmbito dos municípios Sul-Mato-Grossenses de Sidrolândia e Maracaju, com o objetivo de compará-los, a fim de verificar se na esfera do procedimento administrativo fiscal municipal é possível determinar aspectos procedimentais objetivos responsáveis pela maior efetividade da resolução de conflitos tributários administrativos. Por meio de análise descritivo-comparativa de um conjunto básico de características (processo e procedimentos), o estudo buscará identificar quais são as medidas efetivas à resolução dos conflitos e quais aquelas responsáveis pela retaguarda do contencioso tributário, sem prejuízo da esperada assimilação de elementos de interseção e contrapostos entre os municípios. Fundamentando-se nos métodos bibliográficos e documentais, o desenvolvimento do trabalho utilizará como fontes as leis, as contribuições doutrinárias, a jurisprudência e os estudos científicos pertinentes ao tema, sempre voltados ao Processo Administrativo Tributário. Como resultado da pesquisa, conclui-se que pelo aprimoramento do contencioso administrativo tributário adotado pelos municípios, visando o adequado cumprimento dos preceitos constitucionais a possibilitar a segurança jurídica na resolução do conflito entre o fisco e os contribuintes.

Palavras-chave: Processo Administrativo Tributário. Contencioso. Princípios Constitucionais.

ABSTRACT

TAX ADMINISTRATIVE PROCESS: COMPARATIVE ANALYSIS OF THE LITIGATION PHASE IN THE MUNICIPALITIES OF SIDROLÂNDIA AND MARACAJU, IN MATO GROSSO DO SUL STATE, BRAZIL

AUTHOR: Rogéria Vieira Nunes

ADVISOR: Prof. Dr. Luciano Felício Fuck

The present dissertation aims to carry out a comparative analysis of tax administrative litigation in the scope of municipalities of Sidrolândia and Maracaju, in Mato Grosso do Sul State, Brazil, with the objective of comparing them, in order to verify if in the sphere of the municipal fiscal administrative procedure it is possible to determine objective procedural aspects responsible for the greater effectiveness of the resolution of administrative tax conflicts. By means of a descriptive-comparative analysis of a basic set of characteristics (process and procedures), the study will seek to identify which are the effective measures to resolve conflicts and which are responsible for the rearguard of tax litigation, without prejudice to the expected assimilation of elements of intersection and contrasts between the municipalities. Based on bibliographic and documentary methods, the development of the work will use as sources the laws, doctrinal contributions, jurisprudence and scientific studies relevant to the subject, always focused on the Tax Administrative Procedure. As a result of the research, it is concluded that the improvement of the tax administrative litigation adopted by the municipalities, aiming at the adequate fulfillment of the constitutional precepts to enable legal certainty in the resolution of the conflict between the tax authorities and the taxpayers.

Keywords: Tax Administrative Procedure. Litigation. Constitutional principles.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

FIGURA 1 - Comparativo do total de ISS e Arrecadado no período - Ano 2021	20
FIGURA 2 - Análise comparativa de contribuintes por natureza jurídica e regimes do município de Sidrolândia	21
FIGURA 3 - Estatística comarcas	25
FIGURA 4 - Organograma Procedimento Fiscal Município de Maracaju – MS	30
FIGURA 5 - Organograma Procedimento Fiscal no Município de Sidrolândia	36

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 - Comparativo entre os municípios de Maracaju e Sidrolândia

26

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1 - Processo Administrativos Protocolizados em 2021	23
GRÁFICO 2 – Processos Judiciais	24

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art(s) - Artigo(s)

CF- Constituição Federal

CPC- Código de Processo Civil

CR – Constituição da República

CTM- Código Tributário Municipal

CTN- Código Tributário Nacional

IBGE -Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

IPTU- Imposto Predial Territorial Urbano

ISS – Imposto sobre serviço

ITBI – Imposto de Transmissão de Bens Imóveis

LCM- Lei Complementar Municipal

MAPA - Ministério de Agricultura, Pecuária e Abastecimento

PAM- Produção Agrícola Municipal

PIB- Produto Interno Bruto

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	14
1 CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO NO ÂMBITO DOS MUNICÍPIOS OBJETOS DO ESTUDO	17
1.1 Apresentação e contextualização.....	18
1.2 Fases do Processo Administrativo de Maracaju / MS.....	26
1.3 Fases do Processo Administrativo de Sidrolândia/MS.....	33
2 ANÁLISE COMPARATIVA DA FASE CONTENCIOSA NOS MUNICÍPIOS SUL-MATO-GROSSENSES DE SIDROLÂNDIA E MARACAJU	38
2.1 Elementos de confluência da fase contenciosa.....	48
2.2 Aspectos contrapostos dos processos.....	56
2.3 Análise prática dos atos processuais administrativos.....	59
3. EXAME DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS SOB A PERSPECTIVA DOS DIREITOS DO CONTRIBUINTE	61
3.1 Meios constitucionais de efetivação do processo administrativo tributário: transparência, celeridade e eficiência no âmbito dos municípios da pesquisa.....	71
3.2 A efetividade da prestação jurisdicional como resolução de conflitos.....	80
3.3 Conclusão do cenário contencioso administrativo constitucional da resolução de conflitos.....	88
4. CONCLUSÃO	101
REFERÊNCIAS	104

INTRODUÇÃO

Ordenando e disciplinando o processo administrativo tributário consoante os valores e as normas fundamentais estabelecidos na Constituição da República Federativa do Brasil, denominada de Constituição-cidadã, o disposto no capítulo dos Direitos e Garantias Individuais, revolucionando a premissa de acesso à jurisdição, regra esculpida no artigo 5º, inciso LIV¹, fixou o *due process of law* (Carta Magna Inglesa de 1.215), denominado devido processo legal, como instrumento judicial e administrativo com vistas a fomentar o processo, o procedimento e a defesa promovendo a libertação da opressão revelada na litigiosidade contida a partir do desenho institucional e processual no âmbito da justiça administrativa, judicial ou híbrida².

Além do Código Tributário Nacional, a aplicação apurada e por equidade do Código de Processo Civil, a Lei Federal nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, estabeleceu 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 pública. Nesse passo, dada a litigiosidade existente, a partir da análise da denominada justiça administrativa, e por outro lado, o aumento exponencial da burocratização dos processos e procedimentos, aliado à falta de rigor técnico na fixação de premissas e a relativização de institutos jurídicos basilares no âmbito do processo perante a administração pública são alguns dos fatores preponderantes para a questionável situação jurídica sustentada no contencioso processo administrativo tributário no âmbito dos municípios de Sidrolândia e Maracaju, ambos do Estado de Mato Grosso do Sul, objeto deste estudo.

Importante elucidar os motivos ensejadores da escolha dos dois municípios como palco desta pesquisa. No Estado do Mato Grosso do Sul, consoante informações dispostas³, possui setenta e nove municípios, onde 65,3% são de pequeno porte com menos de cem mil habitantes, diferente dos grandes municípios do estado, a exemplo: Campo Grande com mais

¹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil 1988**. Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 20 jan. 2022.

² PERLINGEIRO, Ricardo. Justiça administrativa no Brasil: uma jurisdição administrativa judicial, extrajudicial ou híbrida? **Revista CEJ**. Brasília, Ano XVIII, nº 62, p. 71-78, jan./abril 2014. Disponível em https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2390775. Acesso em: 20 jan. 2022.

³ JORNAL “O GLOBO”, Rio de Janeiro: agosto 2020. **Dos 5.570 municípios brasileiros, 5.232, ou seja, 94% do total, têm menos de cem mil habitantes**. Disponível em: <https://extra.globo.com/noticias/brasil/>. Acesso em: 12 de abr. 2022.

de um milhão de habitantes, Dourados com aproximadamente duzentos e vinte e sete mil habitantes, Corumbá e Três Lagoas, ambos com cerca de cento e cinquenta mil habitantes, seguidos de Ponta Porã com noventa e três mil habitantes. Por sua vez, os municípios de Sidrolândia e Maracaju se inserem entre aqueles com menor número de habitantes e, consequentemente, atrelam a questão econômica e tributária no Estado sul-mato-grossense.

Desta forma os municípios de Sidrolândia e Maracaju ambos possuem porte similares, têm PIB parecidos, pertencem ao Estado de Mato Grosso do Sul, além disso, representam dentre 65,3% número de municípios com menos de 100 mil habitantes, com um perfil de 87,8% no Estado brasileiro que são de pequeno porte e tem menos de 100 mil habitantes⁴.

Registre-se, que de acordo com o Censo do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) de 2010, 93,4% dos municípios do Brasil possuíam menos de 100 mil habitantes e 46% da população do país reside nestas cidades. Além disso, estas cidades representam 30% do PIB nacional⁵. Nesse passo, a escolha dos dois municípios se mostra importante para comparar a fase processual administrativa contenciosa entre os municípios, considerando as suas semelhanças e diferenças, onde um possui, em segundo grau de jurisdição administrativa, o Conselho de Contribuintes por órgão administrativo de revisão e grau recursal superior, enquanto o outro decide ou revisa suas matérias administrativas fiscais, em segundo grau de jurisdição administrativo, de forma monocrática, sustentando o objeto da pesquisa concernente a questão da técnica processual constitucional da segurança jurídica e do devido processo legal adotado.

A decisão realizada de forma colegiada por meio do Conselho de Contribuintes é uma perspectiva de cumprir os preceitos da constituição de forma satisfatória, exteriorizando a segurança jurídica e, dessa forma, o município que possui seu respectivo Conselho garante de forma mais efetiva a aplicação da justiça administrativa e a redução da judicialização perante o poder Judiciário. Conseqüência lógica desse movimento é a judicialização da esfera administrativa levadas ao Poder Judiciário com o escopo de resolução de controvérsias, fato igualmente responsável pela retroalimentação do cenário de insegurança jurídica ora destacado, notadamente ferindo os princípios de natureza processualística da administração pública.

⁴INFORMATIVO CIDADE BRASIL. Disponível em: <https://www.cidade-brasil.com.br/estado-mato-grosso-do-sul.html> . Acesso em: 12 abr. 2022.

⁵ INFORMATIVO CIDADES BRASILEIRAS. **Retrato das cidades brasileiras**. Disponível em: <https://www.mundodomarketing.com.br/inteligencia/pesquisas/474/retrato-das-cidades-brasileiras-com-menos-de-100-mil-habitantes.html>. Acessado em: 12 abr. 2022.

Não obstante o panorama apresentado, resta inquestionável a importância do processo administrativo fiscal enquanto instrumento de controle de legalidade dos atos praticados pela administração pública municipal e, conseqüentemente, de garantia de direito aos contribuintes, pressuposto como meio indispensável para a produção de regulamentos ou atos administrativos da função regulatória do Estado. Nessa esteira, surge a necessidade de avaliar como os processos e procedimentos adotados pelos municípios no âmbito da jurisdição administrativa fiscal se relacionam com resultados práticos na garantia de segurança jurídica.

Desse modo, delineou-se como objetivo deste estudo a análise comparativa do processo administrativo tributário nos municípios sul-mato-grossenses de Sidrolândia e Maracaju, de modo a destacar elementos de confluência e aspectos contrapostos em busca da promoção da justiça administrativa atinente ao bem comum dos jurisdicionados naqueles municípios. Firmado nos métodos processuais, procedimentais, bibliográficos e documentais, a pesquisa utilizará como fonte as leis, as contribuições doutrinárias, a jurisprudência, os estudos científicos, as evidências e testemunhos processuais das práticas administrativas pertinentes ao tema elencado, voltados ao Direito Tributário e ao estudo do Processo Administrativo Tributário.

Sustentado na mencionada proposta metodológica, inaugura-se a contribuição pela demarcação dos aspectos jurídicos fundamentais ao processo administrativo tributário em cada um dos municípios ora proposto. Caberá ao segundo capítulo analisar os aspectos pertinentes ao estabelecimento do processo e procedimento no âmbito de cada um dos municípios, considerando suas peculiaridades dentro da própria realidade jurídica, no intuito de identificar e delimitar quais as medidas efetivas e quais aquelas geradoras de insegurança jurídica. Por sua vez, à medida que se atinge o objeto de análise, sem pretensão de esgotar o tema tratado, converge o terceiro capítulo ao alvo da contribuição que visa promover o exame e a interpretação dos processos implementados nos mencionados municípios sob a perspectiva do direito constitucional do contribuinte.

Desse modo, na perspectiva constitucional da resolução da litigiosidade de conflitos administrativos, o trabalho apresenta conclusão que se reveste de instrumento técnico de diretrizes para atuação de operadores do direito e gestores no aprimoramento do processo administrativo tributário municipal. Posto isso, diante dos óbices processuais e procedimentais especificamente no âmbito administrativo contencioso tributário nos municípios, a pretensão se funda na contribuição de propostas de soluções ao acesso à jurisdição administrativa.

1. CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO NO ÂMBITO DOS MUNICÍPIOS OBJETOS DO ESTUDO

A Constituição Federal de 1988, consoante o disposto no artigo 5º, incisos XXXV, LIV e LV⁶, inovou na ordem jurídica com o estabelecimento da cláusula *due process of law*⁷, aplicável não apenas aos processos judiciais, como se pretende *verbi gratia e*, mas também na esfera do contencioso administrativo da atividade de gestão pública. A lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito, “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”⁸ e, 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.⁹

Orienta a Lei Federal nº 9.784/1999, que regula o processo administrativo, que a administração pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, da finalidade, da motivação, da razoabilidade, da proporcionalidade, da moralidade, da ampla defesa, do contraditório, da segurança jurídica, do interesse público e da eficiência. Por outro lado, tem-se que o Processo Administrativo Tributário – também denominado de Procedimento Administrativo Fiscal¹⁰ – é o conjunto de atos administrativos preordenados, para fins de regular o procedimento voluntário e contencioso na interpretação e aplicação da legislação tributária, regido pelo Decreto nº 70.235/1972, com as alterações introduzidas pela Lei Federal nº 11.941/2009, ao qual se aplica subsidiariamente às disposições prescritas no Código de Processo Civil.

Nesse passo, a Lei Complementar Municipal nº 9 de 2001, instituiu o Código Tributário do Município de Maracaju, e, sem prejuízo disso, o exame também recaiu no disposto da Lei Complementar Municipal nº 3 de 1997, que instituiu o Código Tributário do Município de Sidrolândia, ambos do Estado de Mato Grosso do Sul. O escopo da presente

⁶ BRASIL, **Constituição Federal de 1988**. Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito; 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;

⁷ PERLINGEIRO, Ricardo. Justiça administrativa no Brasil: uma jurisdição administrativa judicial, extrajudicial ou híbrida? **Revista CEJ**. Brasília, Ano XVIII, nº 62, p. 71-78, jan./abril 2014. Disponível em https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2390775. Acesso em: 20 jan. 2022.

⁸ *Ibidem*

⁹ Sobre a vinculação indissociável da cláusula do *due process of law* e o direito ao contraditório e ampla defesa no processo administrativo, ver Medauar, 2008, p. 83

¹⁰ FRANCO JÚNIOR, Nilson José. **Processo Tributário Administrativo: comentários ao Decreto nº 70.235/1972**. 1ªed. São Paulo: CRV. 2019, p. 10

pesquisa visa apresentar a estruturação conferida ao processo administrativo tributário no âmbito dos municípios mencionados, mais precisamente na fase contenciosa e seus ritos procedimentais.

Atento às peculiaridades de cada legislação complementar municipal e em cada processo, o estudo percorrerá o procedimento elencado como melhor prática de cada um dos municípios, apresentando não só o regramento normativo municipal pertinente, mas também os dados colhidos a partir do estudo meritório na doutrina, acenando para uma estruturação do processo para o meio eletrônico¹¹, seguindo as tendências do direito 4.0, fomentando a celeridade, a efetividade e a transparência da jurisdição administrativa.

1.1 Apresentação e contextualização

Para o desenvolvimento do presente estudo, é de extrema importância à compreensão do tema central, a apresentação das principais características dos municípios em que será realizada a análise das fases do contencioso administrativo tributário, um instituto que se apresenta como uma ferramenta de fundamental à solução de controvérsias advindas da relação entre o contribuinte e o fisco, com o escopo de distribuição da justiça administrativa no âmbito fiscal. Com efeito, podemos observar que o Município de Sidrolândia teve o seu código tributário estruturado e publicado no ano de 1997, enquanto o Município de Maracaju, o ordenamento jurídico tributário restou estruturado e publicado no ano de 2001, ambos, contextualizados para regular e disciplinar, consoante a Constituição Federal, o Código Tributário Nacional, as Leis Complementares de regência, as suas respectivas leis orgânicas municipais e os direitos e as obrigações decorrentes das relações jurídicas de ordem tributária de competência municipal.

A apresentação dessas informações referentes às principais características dos municípios objeto de estudo, tornam-se significativas para demonstrar e fundamentar o porquê do interesse da análise comparativa das fases do contencioso tributário administrativo nestes locais. As terras que atualmente constituem o Município de Sidrolândia, apesar de conhecidas desde os primórdios do século XVII, quando foram devassadas por sertanistas bandeirantes¹², atraindo novos migrantes, atualmente tem a sua economia voltada para a

¹¹ BRASIL. **Lei Federal nº 11.419 de 19 de dezembro de 2006**, que dispõe sobre a informatização do processo judicial; altera a Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 – Código de Processo Civil; e dá outras providências.

¹²ASSUNÇÃO, Adenilson dos Santos; SILVA, Walter Guedes da. Dinâmicas Territoriais da Migração Cidade Campo e a Constituição dos Assentamentos Rurais no Município de Sidrolândia – MS. **ANAIS DO ENIC**, /S. L./, n. 6, 2015. Disponível em: <https://anaisonline.uems.br/index.php/enic/article/view/2357>. Acesso em: 19 jan. 2022.

pecuária, o cultivo de grãos, o fomento do agronegócio, além do mercado e prestação de serviços, tendo uma população estimada de 60.792 habitantes, o produto interno bruto *per capita* de R\$ 34.547,03, sendo o percentual de receitas oriundas de fontes externas no patamar de 78,1%, conforme os dados extraídos do IBGE¹³. O Município de Maracaju, que foi inicialmente ocupado por Jesuítas espanhóis¹⁴, região onde hoje se ergueu a cidade, e tal qual Sidrolândia, também tem a sua economia voltada para o agronegócio, a pecuária e cultivo de grãos, com uma população estimada em 48.944 habitantes, com produto interno bruto *per capita* de R\$ 54.120,27, com o percentual de receitas oriundas de fontes externas no patamar de 73,1%¹⁵. Ambos os municípios estão localizados no sul do Estado de Mato Grosso do Sul, com proximidade a Capital do Estado.

Ambos os municípios são considerados de médio porte, com a economia notadamente voltada para o agronegócio, o cultivo de grãos de culturas temporárias, tais como a soja e o milho, a pastagem e o corte bovino. Com o aquecimento do mercado de produtos e serviços, aumentou-se a geração de empregos neste setor. Houve também a instalação de novos empreendimentos empresariais, com população ativa para a evolução de negócios e geração de massa salarial, resultando na promoção do desenvolvimento humano. Percebe-se a melhoria de diversas dimensões socioeconômicas, que são influenciadas pelo financiamento público e pela circulação econômica. Nesse contexto, considerando a importância do crescimento econômico para o desenvolvimento humano, resulta identificar a arrecadação própria e transferências financeiras, impactando no exame, na fiscalização e na tributação de receitas públicas, resultante da demanda reprimida do exercício e do volume da atividade administrativa contenciosa.

Por outro lado, consoante levantamento do MAPA - Ministério de Agricultura, Pecuária e Abastecimento, elaborado com dados do IBGE, mostra-se que Sidrolândia tem o 20º agronegócio mais rico do País. A cidade aparece num *ranking* de 100 municípios brasileiros com o melhor desempenho agrícola. Em 2020, ano que serve de base para o estudo, o valor da produção sidrolandense alcançou mais de R\$ 2 bilhões (exatos R\$

¹³INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. **Município Código 5007901 Sidrolândia – MS**, 2021. Disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/ms/sidrolandia/panorama>. Acesso em: 19 jan. 2022.

¹⁴OLIVEIRA, J. E. D. Cultura material e identidade étnica na arqueologia brasileira: um estudo por ocasião da discussão sobre a tradicionalidade da ocupação Kaiowá da terra indígena Sucuri'y. **Sociedade e Cultura**, Goiânia, v. 10, n. 1, 2007. DOI: 10.5216/sec.v10i1.1723. Disponível em: <https://www.revistas.ufg.br/fcs/article/view/1723>. Acesso em: 19 mar. 2022. p. 95-113.

¹⁵INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. **Município Código 5005400 Miracaju – MS**, 2021. Disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/ms/miracaju/panorama>. Acesso em: 19 jan. 2022.

2.030.128,00)¹⁶. No âmbito estadual é o terceiro melhor resultado, atrás dos municípios de Ponta Porã e Maracaju¹⁷. Como evidência da margem de arrecadação de receitas tributárias em diligência perante a Secretaria Municipal da Fazenda, do município de Sidrolândia, o gráfico comparativo de arrecadação de ISS – Imposto Sobre Serviço, resulta no total pago para o exercício de 2021, no valor da ordem de R\$ 9.711.945,91, conforme a ilustração abaixo:

Comparativo do Total de ISS Devido e Arrecadado no Período - Ano 2021

Valor ISS Gerado (Total)	Valor ISS Pago (Total)
R\$9.860.449,25	R\$9.711.945,91

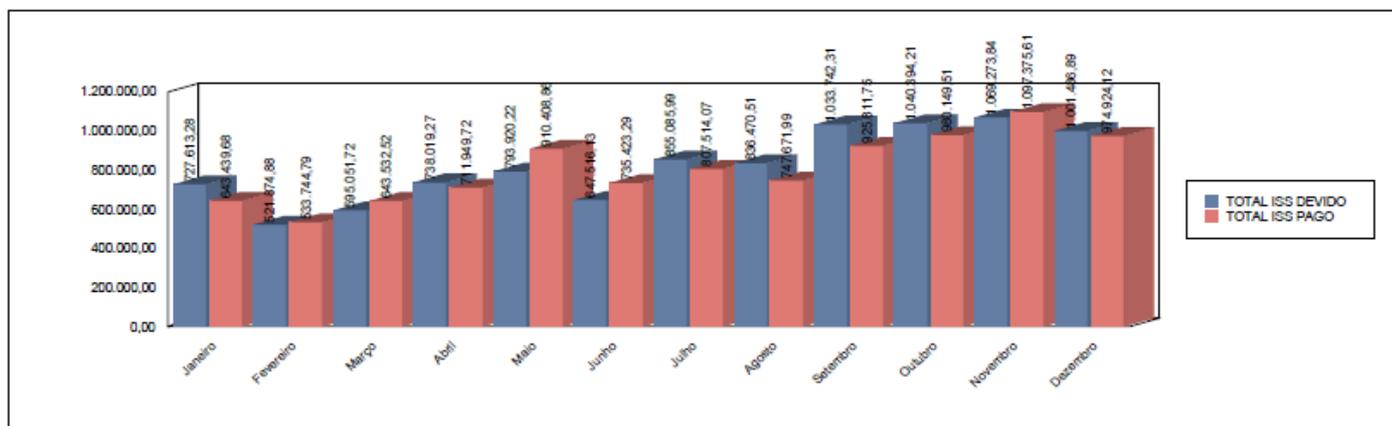


Figura 1 - Comparativo do total de ISS e Arrecadado no período - Ano 2021

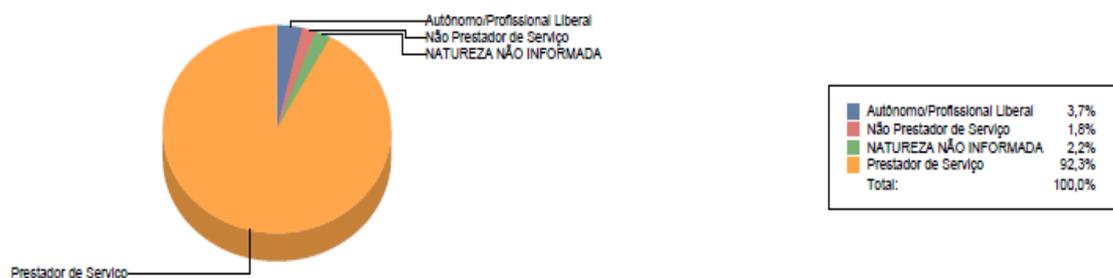
Fonte: Prefeitura Municipal de Sidrolândia, 2021.

Por outro lado, o quadro de análise comparativa de contribuintes por natureza jurídica e regime, do município de Sidrolândia, para o exercício de 2021, resulta em 92,3% para prestadores serviços, conforme a ilustração abaixo:

¹⁶ REGIÃO NEWS. **Com a produção agrícola avaliada em R\$ 2 bilhões, Sidrolândia tem o 20º agronegócio mais rico do país.** Disponível em: <https://www.regiaoews.com.br/sidrolandia-15-08-2020/com-producao-agricola-avaliada-em-r-2-bilhoes-sidrolandia-tem-o-20o-agronegocio-mais-rico-do-pais> . Acesso em: 19 jan. 2022.

¹⁷*Ibidem*

Figura 2 - Análise comparativa de contribuintes por natureza jurídica e regimes do município de Sidrolândia



Fonte: Prefeitura Municipal de Sidrolândia, 2021

Conforme o mapeamento da arrecadação do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), do município de Sidrolândia, para o exercício de 2021, a receita arrecadada foi de R\$ 4.656.373,70¹⁸. Além disso, a arrecadação do Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU), também para o exercício de 2021, resultou na arrecadação de R \$5.638.430,90.¹⁹ Concernente ao município de Maracaju, os resultados socioeconômicos confirmam que é a localidade com os valores mais altos em relação ao agronegócio, no estado do Mato Grosso do Sul e o 8º do Brasil, conforme a Nota Técnica nº 01-2022²⁰, do Mapa, que identificou os 100 municípios mais ricos do agronegócio do País, com base em análise dos dados da Produção Agrícola Municipal (PAM) referente a 2020 e o PIB dos municípios, divulgados pelo IBGE, em 2019.

Referido município sul-mato-grossense ultrapassou outras 13 cidades do Estado²¹, sendo elas: Ponta Porã, Sidrolândia, Dourados, Rio Brilhante, Caarapó, Costa Rica, Aral Moreira, São Gabriel do Oeste, Chapadão do Sul, Nova Alvorada do Sul, Itaporã Naviraí e Laguna Carapã. Para ocupar essa posição, Maracaju teve uma produção, em 2020, no valor estimado de R \$3,3 bilhões e um PIB de R \$2,5 bilhões, em 2019. Dessa forma, o município se coloca bem à frente de Ponta Porã, que teve uma produção, em 2020, no valor estimado de R \$2,3 bilhões e PIB de R \$3,2 bilhões, em 2019. Já na comparação com Sidrolândia, que é o município vizinho mais próximo de Maracaju, a diferença foi ainda maior, pois a produção,

¹⁸ *Ibidem*

¹⁹ *Ibidem*

²⁰ *Ibidem*

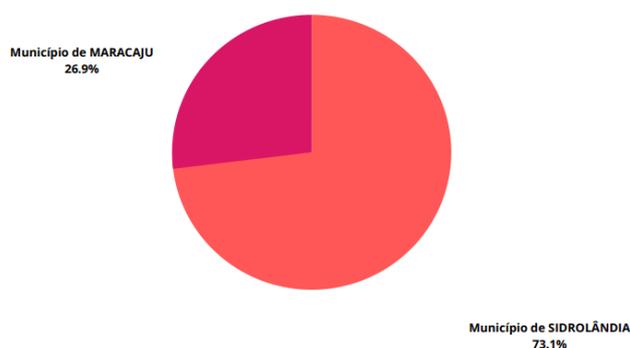
²¹ *Ibidem*

em 2020, foi de valor estimado de R\$ 2 bilhões e PIB de R\$ 1,9 bilhão, em 2019, ou seja, menos da metade em relação a Maracaju, tanto na produção, quanto no PIB²².

Tal qual demonstrado, no município de Sidrolândia, também, como evidência concernente ao município de Maracaju importante informar acerca da arrecadação de receitas tributárias, e conforme protocolo perante a Secretaria Municipal da Fazenda daquele município é possível informar, para efeito comparativo, a arrecadação de ISS – Imposto sobre serviço resultou o valor total recolhido para o exercício de 2021 na ordem de R\$ 13.945.336,65; o mapeamento da arrecadação do ITBI - Imposto de Transmissão de Bens Imóveis do município para o exercício de 2021, resultou o valor receita arrecadada em R\$ 6.241.454,95, lado outro, a arrecadação do Imposto Predial Territorial Urbano, também para o exercício de 2021, resultou a receita arrecadada no patamar de R\$ 9.482.641,49, mostrando, embora com o número populacional inferior ao município de Sidrolândia, a melhor receita tributária ao município de Maracaju.

Colocada a contextualização do debate em números, é necessário para poder apontar, concernente a receita tributária, o volume de conflitos administrativos fiscais perante os dois municípios a efetivar a atividade da jurisdição administrativa como princípio da segurança jurídica dos contribuintes, sejam pessoas físicas ou jurídicas. Dentro deste contexto, mediante pesquisas de dados, realizada nas Secretarias Municipais dos Assuntos da Fazenda de Sidrolândia e Maracaju, constatamos o protocolo de distribuição de 2.229 processos administrativos fiscais para Sidrolândia, contra 821 processos administrativos fiscais para Maracaju, resultando em 26,9% de procedimentos instaurados, contra 73,1% processos iniciados em Sidrolândia, conforme demonstra o gráfico abaixo:

Gráfico 1 - Processo Administrativos Protocolizados em 2021



Fonte: Elaborado pela própria autora, em 2022.

²²REGIÃO NEWS. **Mapa coloca Maracaju como o município mais rico do agronegócio do Estado.**

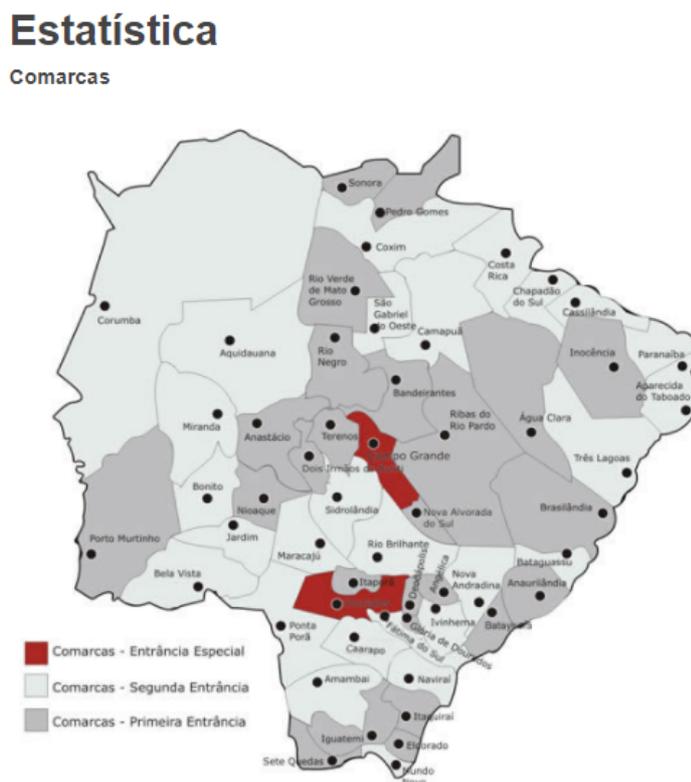
Disponível

em:

<https://www.regiaonews.com.br/maracaju/mapa-coloca-maracaju-como-municipio-mais-rico-do-agronegocio-do-estado-e-o-8o-do-brasil>. Acesso em: 19 jan. 2022.

Por outro lado, considerado pelo Código Judiciário do Estado de Mato Grosso do Sul, as comarcas de Maracaju e Sidrolândia estão classificadas pelo E. Tribunal de Justiça, como comarcas de segunda entrância (ou intermediária), conforme demonstra a ilustração abaixo²³:

Figura 3 - Estatística comarcas



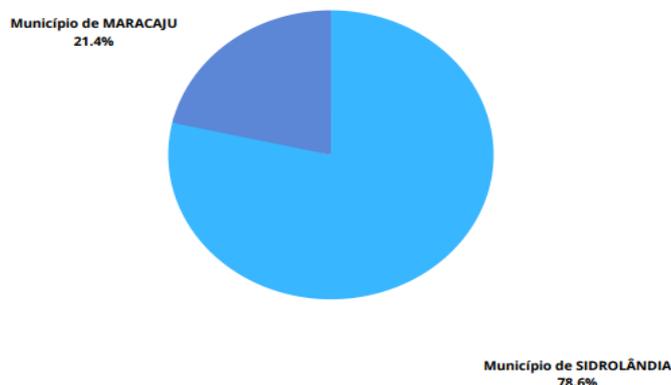
Fonte: Tribunal de Justiça de Mato Grosso do Sul.

Para os exercícios dos anos de 2019, 2020 e 2021, na comarca de Maracaju, foram distribuídas 03 ações judiciais contra o Município e/ou a Fazenda Pública, decorrentes de conflito judicial tributário, representando 21,4% de judicialização, contra 11 ações judiciais em face do Município e/ou Fazenda Pública de Sidrolândia, caracterizando 78,6% de demandas contenciosas, no Estado de Mato Grosso do Sul, conforme demonstra-se abaixo²⁴:

²³BRASIL. Tribunal de Justiça de Mato Grosso do Sul. **Estatística de comarcas**. Disponível em: <https://www5.tjms.jus.br/estatistica/comarcas.php>. Acesso em: 22 jan. 2022.

²⁴BRASIL. Poder Judiciário do Estado de Mato Grosso do Sul. **Estatística - Justiça em números**. Disponível em: <https://bit.ly/3FY5fZ8>. Acesso em: 22 jan. 2022.

Gráfico 2 – Processos Judiciais



Fonte: Elaborado pela própria autora, em 2022.

Importante salientar que a análise desses dados referentes a judicialização recaiu, apenas e tão somente, nas ações de mérito tributário promovidas contra o poder público de ambos os municípios. Deste número não estão inseridas as ações ajuizadas nos diversos ramos do âmbito fiscal, tais como as áreas do Direito constitucional, saúde, social, possessórias, domínio, improbidades administrativas, cobranças, etc. Por sua vez, as ações de executivos fiscais promovidas contra o sujeito passivo ou contribuinte será útil para comparar o desempenho na resolução dos conflitos dos municípios em âmbito administrativo, buscando evidenciar quais experiências são exitosas e quais gestões tributárias são mais ou menos eficientes, visando comparar as características semelhantes e destacar as boas práticas processuais.

Nessa premissa, os dados demonstram a complexidade da gestão, compreendida desde a instituição de tributos, na sua fiscalização ou mesmo na efetiva arrecadação, seja ela voluntária (pagamento regular/espontâneo) ou forçada (meios alternativos de cobrança, como o protesto extrajudicial, por exemplo, ou mesmo o processo administrativo fiscal). Assim da análise e contextualização dos dados e informações entre os municípios adrede citados, e que o objeto do estudo é aprimorar a complexidade do processo administrativo contencioso tributário com vistas dirimir as questões postas perante a administração municipal, e que não se pode deixar de lembrar que a atividade estatal sempre tem a sua base constituída sobre a unilateralidade dos atos da Administração Pública na relação estabelecida com o administrado, o prolapado contribuinte.

Ao contrário do que ocorre nas relações constituídas no âmbito do Direito Privado, em regra, não há formação de pacto sinalagmático no Direito Público, estando o agente vinculado aos ditames legais. Portanto, atuando o agente como instrumento do Estado, não há margem

para além do que a lei expressamente determina. Trata-se de modelo que afasta, ou pelo menos busca afastar, a atuação arbitrária do Estado e confere transparência ao ato administrativo, essa própria do exercício pleno do Estado Democrático de Direito, daí versar na esmerada aplicação do devido processo legal, quer no processo ou no procedimento, no rito a ser trilhado perante a administração pública.

Oportuna a lição de Deonísio Koch²⁵ ao delinear o papel do processo neste cenário:

Toda essa caracterização da atuação do Estado nas atividades que lhe são específicas é marcada pela unilateralidade, pela coercitividade, ao impor ao administrado a vontade da lei. Isso conduz à necessidade de uma processualização dos atos administrativos que venham a interferir nos interesses privados, visando à participação do administrado no processo de decisão e garantindo-lhe o direito à contestação dos atos que afrontam a ordem legal estabelecida.

Especificamente, concernente ao Direito Tributário, cumpre mencionar o fato de que a própria Constituição Federal do Brasil, traz no inciso I, de seu art. 150, a vedação de “exigir ou aumentar tributo sem lei anterior que o estabeleça.” Tal disposição vem só reforçar o que se extrai da redação conferida ao inciso II, do artigo 5º, do mesmo diploma legal, que dispõe “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.”

A sábia redundância do legislador originário vem ratificar a importância da estrita legalidade em matéria tributária no âmbito do Direito Brasileiro, haja vista a força com que o poder de tributar interfere na liberdade do cidadão, impondo-lhe limitações à sua atividade econômica e determinando-lhe a transferência de parcela de sua riqueza ao erário.

Pertinente a análise de Paulo de Barros Carvalho²⁶, que afirma:

O princípio da legalidade é introduzido no sistema jurídico quer na formulação genérica do art. 5º, inciso II, da CR, quer em sua conformação específica para o direito tributário (artigo 150, I, da CR). A análise do texto legal se desenvolve a partir deste plano constitucional, onde se situa, aliás, o enunciado normativo daquele valor, expandindo-se pelo corpo do sistema, com integral respeito à hierarquia. É tomando posições firmes do texto da Carta Magna, racionalmente compostas e fundadas sempre em doutrina segura, que o exegeta compõe a linguagem descritiva, imprimindo seriedade ao discurso.

Nesse contexto, a Administração Pública tem o dever de viabilizar internamente o controle de legalidade de seus atos, seja preventivamente, fiscalizando a atuação de seus agentes, seja corretivamente, confrontando os atos já praticados, de olhos sempre postos no que preleciona a lei. Nessa esteira, o exercício pleno do já mencionado direito ao contraditório

²⁵ KOCH, Deonísio. **Processo Administrativo Tributário e Lançamento**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012. p. 14

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 7ª ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 308

sempre será realizado pelo processo ou procedimento administrativo tributário, que nada mais é do que instrumento para viabilização de controle de legalidade (corretivo) no âmbito de tais repartições, com vistas à propalada segurança jurídica.

Resulta, neste passo, apresentar uma tabela comparativa constando os dados enumerados:

Tabela 1 - Comparativo entre os municípios de Maracaju e Sidrolândia

Dados	Município de Maracaju	Município de Sidrolândia
População	49.944 habitantes	60.792 habitantes
Renda <i>Per Capita</i>	R\$ 54.120,27	R\$ 34.547,03
Arrecadação ISS	R\$ 13.945.336,65	R\$ 9.711.945,91
Arrecadação IPTU	R\$ 9.482.691,49	R\$ 5.638.430,90
Arrecadação ITBI	R\$ 6.241.454,95	R\$ 4.656.373,70
PIB – Produto Interno Bruto	R\$ 3,3 bilhões	R\$ 1,9 bilhões
Processos Administrativos	821	2.229
Judicialização Tributária	3 processos	11 processos

Fonte: Elaborado pela própria autora, em 2022.

1.2 Fases do Processo Administrativo de Maracaju / MS

Considerando o exposto no tópico anterior, temos ciência que o processo administrativo tributário – e que pode ser denominado de procedimento administrativo fiscal –, revela o conjunto de atos administrativos preordenados para regular o procedimento voluntário e contencioso na interpretação hermenêutica da aplicação da legislação tributária, conforme a relação jurídica processual ou procedimental firmada entre o Fisco e o Contribuinte, com regência das leis em vigor, com a aplicação subsidiária do Código de Processo Civil, combinado com a legislação complementar no âmbito municipal que instituiu o Código Tributário Municipal de Maracaju – MS²⁷, com a carga de direito material e processual, notadamente.

O Código Tributário do Município de Maracaju fixa e verifica a ocorrência do fato gerador do tributo, definindo o sujeito passivo da obrigação tributária, determinando o montante, e ainda, quando for o caso, aplicando-lhe a devida penalidade. Por sua vez, o crédito tributário é constituído pelo lançamento autuado pela autoridade administrativa que possui competência privativa, segundo a lei, para a prática de determinados atos e, por meio

²⁷MARACAJU. **Lei Complementar nº 9/2001**, dispõe sobre a criação do Código Tributário do Município de Maracaju - CTM, regula e disciplina, com fundamento na Constituição Federal, no Código Tributário Nacional, Leis Complementares e Lei Orgânica do Município, os direitos e as obrigações que emanam das relações jurídicas referentes a tributos de competência municipal e às rendas deles derivadas que integram a receita do Município. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/codigo-tributario-maracaju-ms> Acesso em: 9 março. 2022.

do procedimento, inicia-se o processo tributário administrativo, para fins de exame, análise, tributação e julgamento sobre a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Cabe ao contribuinte, de forma voluntária ao questionamento de determinada condição de fato e direito da ordem tributária ou quando não atuado pelo órgão competente, a prerrogativa de insurgir-se em face do lançamento, apresentando o seu pedido, sua defesa ou quiçá a impugnação, assegurando ao sujeito passivo o direito de desconstituir, na via administrativa, a exação, através do processo administrativo tributário, que é disciplinado por uma legislação específica. Firma-se a premissa de que o lançamento tributário apresenta vícios formais e materiais ou que o fato gerador da constituição da obrigação lançada não está configurado conforme às disposições expressas da lei, ou ainda, se funda em disposição inconstitucional, apresentando inequívoca demonstração da motivação para ensejar o *iter* do procedimento administrativo.

Dito isso, o processo administrativo tributário contencioso ou fiscal é todo aquele que se destina à determinação, exigência ou dispensa do crédito fiscal, bem como à fixação do alcance de normas de tributação em casos concretos, pelos órgãos competentes tributantes, ou à imposição de penalidade ao contribuinte. A Legislação Tributária do município de Maracaju compreende as leis, os decretos, e as normas complementares que versam, no todo ou em parte, sobre os tributos de sua competência e as relações jurídicas a eles pertinentes.

O regramento municipal em destaque leciona que são normas complementares das leis e dos decretos, *in gratia verbis*: (i) os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, tais como portarias, circulares, instruções, avisos e ordens de serviço, expedidas pelo Secretário Municipal de Fazenda e Diretores dos órgãos administrativos, encarregados da aplicação da Lei, (ii) as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa a que a lei atribua eficácia normativa, e (iii) os convênios celebrados pelo Município com a União, o Estado, o Distrito Federal ou outros Municípios.

Concernente à integralização da legislação tributária municipal e sua consequente interpretação, o disposto no artigo 7º, informa que na aplicação da legislação tributária são admissíveis quaisquer métodos ou processos de interpretação, observado no capítulo legislativo complementar, que na ausência de disposição expressa, sobre autoridade competente para aplicar a legislação tributária, utilizar-se-á sucessivamente, na ordem legislativa, os princípios da analogia, os princípios gerais de direito tributário e direito público, a equidade e o não resultado em prejuízo à administração pública do município.

Por outro lado, a interpretação, conquanto discorre o seu artigo 9º, refere-se à definição de infrações e a cominação de penalidades, sendo aplicado, de maneira mais

favorável ao infrator, observando-se a capitulação legal do fato, à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza e extensão dos seus efeitos, à autoria, a imputabilidade ou punibilidade, à natureza da penalidade aplicável ou à sua graduação. Corolário das obrigações tributárias, o fato gerador, o regramento do sujeito passivo da obrigação principal, os requisitos objetivos da capacidade tributária, à solidariedade, à responsabilização tributária *principalliter* ou sucessória, ou de terceiros e à responsabilização pelas infrações perpetradas, do pagamento, da restituição, da extinção, da exclusão, da prescrição ou decadência do crédito tributário, bem como as demais disposições úteis de direito material previstas na Lei Complementar nº 9/2001.

A proposição aqui tratada versa discutir o arremedo do procedimento ou processo tributário, a partir do título quarto que nos seus capítulos e seções discorrem acerca do início, das instâncias e do fim do processo administrativo, com a aplicação do devido processo legal, assegurando a ampla defesa e o contraditório, corolário do princípio constitucional de regência no Estado Democrático de Direito. É a voz do artigo 264, da Lei Complementar de Maracaju, que dispõe sobre processo fiscal, definido suas fases da seguinte forma: terá início com (i) a notificação do lançamento nas formas previstas neste Código, (ii) a intimação a qualquer título, ou a comunicação de início de procedimento fiscal, (iii) a lavratura do auto de infração, (iv) a lavratura de termo de apreensão de livros ou documentos fiscais, (v) a petição do contribuinte ou interessado, reclamando contra lançamento do tributo ou do ato administrativo dele decorrente.

Insta asseverar que o poder público fixa o regramento legal com condições objetivas para o início do processo, na instância do Poder Executivo Municipal. Iniciado o procedimento, terão os agentes fazendários o prazo para conclusão, salvo quando o contribuinte esteja submetido a regime especial de fiscalização, conforme dispõe o parágrafo 1º, do artigo 264. Havendo justo motivo, o prazo referido no parágrafo anterior poderá ser prorrogado, mediante despacho do titular da autoridade de fiscalização, nesta caso a Coordenação, pelo período por este fixado, sendo exercido sobre todas as pessoas sujeitas ao cumprimento de obrigações tributárias, inclusive aquelas imunes ou isentas, atribuindo-se, desde o nascedouro, a segurança jurídica dos atos administrativos.

Frise-se a inequívoca necessidade da lavratura do auto de infração correspondente²⁸, devendo o referido instrumento conter: (i) local e data e hora da lavratura, (ii) nome e endereço do infrator, (iii) descrição clara e precisa do fato que constitui a infração,

²⁸ Art. 266, CTMM

notadamente circunstâncias pertinentes, (iv) capitulação do fato, citação expressa do dispositivo legal infringido e do que lhe comine penalidade, (v) intimação para apresentação, querendo, de defesa ou o pagamento do tributo, com os consectários legais, no prazo de trinta dias, (vi) assinatura do autuado, infrator, mandatários ou representantes legais, seguindo-se, ainda, os requisitos objetivos e subjetivos tratados nos capítulos subjacentes para exteriorização do comando do Código Tributário Municipal.

No exercício da instância administrativa, o sujeito passivo da obrigação tributária poderá impugnar a exigência fiscal, independentemente de prévio depósito, dentro de prazo fixado no regramento, contados da notificação do lançamento, da lavratura do auto de infração ou do termo de apreensão, mediante defesa escrita, alegando de uma só vez toda matéria que entender útil, juntando os documentos comprobatórios das razões apresentadas, mencionando, obrigatoriamente, a autoridade julgadora a quem é dirigida, a qualificação do interessado, o número do contribuinte no cadastro respectivo, o endereço para a notificação, os dados do imóvel, a descrição das atividades exercidas, o período a que se refere o tributo impugnado, os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, as diligências que o sujeito passivo pretende que sejam efetuadas, desde que justificadas as suas razões, o objetivo visado, salientando que a impugnação terá efeito suspensivo da cobrança e iniciará a fase contraditória do procedimento.

Inaugura-se, para o sujeito passivo da obrigação tributária, no caso contribuinte, o exercício e acesso à atividade da circunscrição administrativa perante a autoridade, conforme aplicação no que couber o disposto no artigo 2º, do Código de Processo Civil²⁹, vigorando entre as partes o princípio de que o direito não socorre aqueles que dormem³⁰. Corolário do direito processual é certo que tal qual como nos ordenamentos processuais postos pelo Estado, também o município promoverá a solução dos conflitos, aplicando-se, quando possível, a solução consensual, mediando por métodos jurídicos administrativos a solução do conflito em prazo razoável para a prestação satisfativa da atividade administrativa, sempre com vistas à boa-fé processual, alicerçando que todos os sujeitos do processo deverão cooperar para que se obtenha, em tempo razoável, a decisão de mérito assegurando a paridade de tratamento em relação ao exercício de direitos e faculdades processuais, aos meios de defesa, aos ônus, aos

²⁹ BRASIL. **Código de Processo Civil**. Art. 2º “O processo começa por iniciativa da parte e se desenvolve por impulso oficial, salvo as exceções previstas em lei.”. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm Acesso em: 09 de agosto de 2022

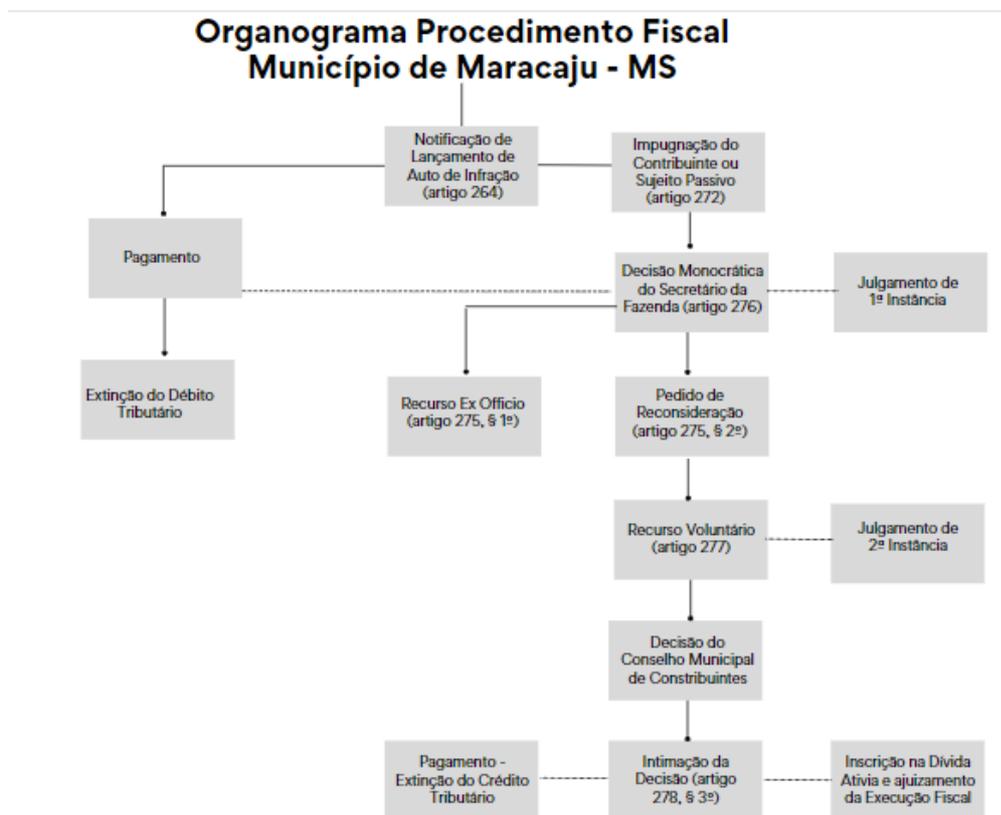
³⁰ ‘*dormientibus non sicuti ius*’

deveres e a aplicação de sanções processuais, competindo à autoridade administrativa zelar pelo efetivo contraditório.

Portanto ao exaurimento da primeira instância administrativa estatuído pelo Código Tributário Municipal de Maracaju, temos: (i) a impugnação do contribuinte ou sujeito passivo da exigência fiscal, observando a receita do artigo 272 da LCM, (ii) o recurso *ex officio* da autoridade administrativa de primeiro grau, (iii) o pedido de reconsideração, (iv) acaso a conformidade com a decisão monocrática, o recolhimento dos valores devidos, observada a oportunidade, no prazo legal, de contestação, do eventual remanescente, tudo com inequívoca aplicação do devido processo legal fiscal administrativo.

Confira o organograma de procedimento da fase de primeira instância à fase recursal de segunda instância do Município de Maracaju:

Figura 4 - Organograma Procedimento Fiscal Município de Maracaju – MS



Fonte: Elaborado pela própria autora, em 2022.

É importante registrar que, das decisões monocráticas do primeiro grau administrativo, observando-se o princípio do duplo grau de jurisdição, será possível manejar o pedido de reconsideração ou o propalado recurso voluntário ao Conselho de Contribuintes do Município de Maracaju, na forma do disposto do artigo 277 da LCM . Em sede recursal administrativa,

poderá resultar a fixação de atribuição normativa, para casos de equidade, por ato do Secretário Municipal da Fazenda.

Note-se que a decisão colegiada do Conselho encerra a atividade da jurisdição administrativa, constituindo-se na última instância administrativa para recursos voluntários contra atos e decisão de caráter fiscal, excetuando-se duas premissas, sendo elas: uma de ordem de direito municipal, qual seja, a possibilidade do Chefe do Executivo do Município avocar os processos para decisão quando não tenha sido proferida decisão no prazo fixado dentro dos noventa dias contados da entrada de autos no Conselho ou proferida decisão não unânime, seja esta contrária ao texto da legislação ou ao interesse da Fazenda Pública Municipal, ou de ordem constitucional, prevista no art. 5º, XXXV, da Magna Carta, que afirma “nenhuma lesão ou ameaça a direito será excluída da apreciação do poder Judiciário”, manejando-se a judicialização do ponto nevrálgico jurídico perante o órgão do Estado-Juiz para dirimir as questões postas em direito material ou de ordem processual e procedimental, atento ao disposto no princípio da separação dos poderes consagrados pela CF. É missão do processo a pacificação social através da Justiça, observando os valores fundamentais da certeza e da segurança. Com efeito, se é certo que inexitem certeza e segurança absolutas, menos certo não é que o Direito deve oferecer o máximo possível de certeza e segurança para a vida social, concretizando a maior probabilidade de justiça. Importante frisar, mesmo nos moldes da atividade jurisdicional administrativa³¹ ao decidir uma lide, pode a autoridade cometer erros substanciais ou formais que impliquem um resultado injusto e, com isso, contrariar a função primordial do Direito, que é a de garantir os valores da sociedade, neste caso, do contribuinte frente ao direito tributário do município.

Dito isso, reconhece-se a necessidade de reexame das decisões judiciais, princípio que se cristalizou mundialmente com a previsão legislativa de formas recursais destinadas à impugnação dos atos decisórios. Enquanto a fase contenciosa do procedimento administrativo fiscal é marcada pela discricionariedade da autoridade administrativa em primeiro grau, o município de Maracaju ascende a figura do duplo grau de jurisdição, por meio do Conselho Municipal de Contribuintes, responsável pelo julgamento dos processos administrativos e suas respectivas revisões *ex officio*, pondo fim à atividade jurisdicional administrativa de segundo grau, salvo as exceções mencionadas. Admitida a natureza recorrível e mutável da decisão da primeira instância administrativa, uma dúvida surge aos doutrinadores: o reexame da decisão impugnada deveria, necessariamente, fazer-se por julgadores de hierarquia

³¹ Ou circunscrição que é o limite territorial onde o Poder Executivo tem o poder para agir e aplicar o regramento da obrigação tributária

superior à daquele que proferiu o julgado ou poderia, sem prejuízo, ser feito por juízes de igual hierarquia funcional?

Francesco Carnelutti posiciona-se favorável ao reexame do processo poder ser realizado por juízes de igual hierarquia, o que se convencionou chamar de *duplo exame*³². Apesar das críticas e dissensões, têm as legislações adotado como regra, em todo o mundo, o princípio do duplo grau de jurisdição, por meio do qual é privilegiada a dualidade de instância, recebendo a decisão pronunciada pelo juízo *a quo* novo julgamento por um juízo *ad quem*, de hierarquia funcional superior, com a qual albergou o Código Tributário do Município de Maracaju com a constituição do Conselho de Contribuintes do Município, como última instância administrativa na matéria fiscal tributária.

A razão de ser do princípio do duplo grau de jurisdição encontra-se na persecução da segurança como elemento ínsito da Justiça, que se concretiza por meio do pronunciamento do órgão administrativo. O próprio Direito, que se realiza através da atuação jurisdicional, consubstancia-se como exigência de Justiça e segurança, na medida em que é a expressão do devido respeito à dignidade imanente à condição do contribuinte. Daí dizer que o valor moral por excelência, apoiada nos ideais de liberdade e igualdade, depende da Justiça, para a efetivação da materialidade do valor segurança. Ao Direito, tradutor da ordem social, o que interessa, portanto, é o justo, que se perfaz com o certo e o seguro.

Nesse passo, a grande questão que se impõe para a justificativa da existência do direito à impugnação de uma decisão é a de situar o grau de segurança e, portanto, de justiça, que se obtém com o único provimento. Certamente a imposição do princípio da justiça, no provimento jurisdicional, leva à conclusão de que este deve ser o resultado de um exame acurado e exaustivo dos fatos e das provas que se contêm no processo. Lado outro, é imperioso admitir, como já se afirmou, que a justiça tardia não conduz aos fins colimados pelo exercício da atividade administrativa, tendo em vista que o processo deve produzir o máximo resultado e proveito prático, tendo como resultado a pacificação social segundo os critérios de segurança e justiça, com o mínimo dispêndio de tempo e energia.

Assim visa o Município de Maracaju, consoante a disposição contida na legislação em vigor, garantir, a um só tempo, a segurança na justiça e a presteza com que as situações desavindas devem ser recompostas. Este constitui um desafio, apenas sendo ultrapassável com a moderação pela conciliação e pelo balanceamento dos valores envolvidos. Somente o equilíbrio das características de certeza, segurança, economia e celeridade é que temos o conceito de Justiça administrativa ideal. Em outros termos, a efetividade do ordenamento

³² CARNELUTTI, Francesco. *Instituições del processo civil*. Buenos Aires: EJE, 1973, p. 201

jurídico justo, que ao processo compete garantir, significa justiça rápida e segura, como sinônimo de decisões justas. Portanto, a tendência dos ordenamentos jurídicos é manter o direito à impugnação das decisões, dentro de limites de racionalidade e razoabilidade, que permitam o desenvolvimento do processo com o atendimento de seus objetivos básicos e a busca por um ponto de equilíbrio entre a liberdade individual e a ordem social.

1.3 Fases do Processo Administrativo de Sidrolândia/MS

Como visto no tópico anterior, enquanto a fase contenciosa do procedimento administrativo tributário do município de Maracaju, esgotada a fase monocrática da primeira instância, possui a figura do duplo grau de jurisdição, exteriorizado pelo Conselho Municipal de Contribuintes, como responsável inequívoco ao julgamento de processos (administrativos) e reexames necessários, a fase processual administrativa fiscal no município de Sidrolândia é marcada pela discricionariedade do Prefeito Municipal, conquanto ofereça soluções mais céleres e convergentes, vez que emanadas da mesma autoridade, a saber, o Chefe do Poder Executivo Municipal.

Tendo em vista a filiação do nosso ordenamento jurídico ao sistema da *civil law*, no qual a lei é a fonte principal do direito, não é de se estranhar que o argumento relacionado à existência de lei vigente a incidir sobre o caso estudado em sede de justiça administrativa³³ tenha sido o fundamento com o maior número de ocorrências das decisões analisadas, no sentido de afastar, em tese, o princípio da segurança jurídica. A Lei Complementar nº 3 de 29 de dezembro de 1997, instituiu o Código Tributário do município de Sidrolândia, composta por duzentos e vinte um artigos, criado com base no texto constitucional, legislações infraconstitucionais e regramentos de direito material e processual, disciplinou a atividade tributária e regulou as relações entre o contribuinte e o fisco municipal, constituído de uma parte especial, que regula os diversos tributos de competência do município, e uma parte geral, que regula e estabelece a conceituação própria, bem como as normas gerais aplicáveis ao sistema tributário do município.

Ressalte-se que o Código Tributário Municipal de Sidrolândia fixa a competência legislativa plena quanto à incidência, lançamento, arrecadação e fiscalização dos tributos

³³MEDEIROS, Ronaldo Raimundo. **A (in)segurança jurídica do contencioso administrativo tributário estadual**: estudo de casos sobre a aplicação da Súmula nº 166, nas saídas por transferências de mercadorias. 2015. Dissertação (Pós-Graduação Stricto Sensu Profissional da DIREITO SP). Fundação Getulio Vargas: Escola de Direito de São Paulo. Disponível em: <https://bit.ly/3tL89xR>. Acesso em: 23 jan. 2022.

municipais³⁴, tais como, os impostos, as taxas e as contribuições de melhorias³⁵, notadamente discorrendo que a competência é indelegável, descrevendo o sujeito passivo ou contribuinte dos tributos, indicando infrações com a fixação de penalidades³⁶, estabelecendo a forma da fixação do domicílio tributário³⁷, propugnando a forma de lançamento³⁸, fixando o disposto no Título VII, “Do Procedimento Fiscal Tributário”, em seu capítulo I, da Lei Complementar Municipal nº 3/1997, o juízo de prelibação administrativa da primeira instância em busca da efetividade da jurisdição administrativa.

Com efeito, cria-se e possibilita ao contribuinte ou seu responsável, procedimentos processuais com vistas a assegurar o direito à consulta sobre a interpretação e aplicação da legislação tributária, antes da ação fiscal³⁹, dirigida ao órgão tributário municipal de forma escrita, indicando quais os elementos da situação de fato⁴⁰, sem efeito suspensivo da cobrança de tributo e suas respectivas atualizações e penalidades⁴¹. Além disso, a legislação tributária municipal em comento, cuida de forma inequívoca acerca da fiscalização⁴², da constituição da dívida ativa mediante inscrição regular no Cadastro dos Contribuintes Inadimplentes com suas obrigações para o fisco municipal⁴³, possibilitando, face os lançamentos tributários, ao sujeito passivo ou contribuinte, manejar regular impugnação⁴⁴ com efeito suspensivo com a instauração da fase contraditória do procedimento, com prazo de quinze dias, contados da data do recebimento do lançamento, indicando: (i) a autoridade julgadora a quem é dirigida, (ii) a qualificação do interessado e o endereço para intimação dos atos processuais, (iii) os motivos de fato e de direito que se fundamenta, (iv) as diligências pretendidas e, (v) o pedido de fundo visado, submetendo à autoridade administrativa para proferir a decisão do mérito da impugnação.

Percebe-se que a legislação constante no Título VII, intitulada de “Do Procedimento Fiscal Tributário”, especificamente em sua Seção VII, que fixa a “Primeira Instância Administrativa”⁴⁵, difere do rito processual apresentado na legislação tributária do município

³⁴ Art. 2º, do Código Tributário Municipal de Sidrolândia.

³⁵ Art. 6º, CTMS

³⁶ Art. 70, CTMS

³⁷ Art. 106 e seguintes, CTMS

³⁸ Art. 108, CTMS

³⁹ Art. 147, CTMS

⁴⁰ Art. 148, CTMS

⁴¹ Art. 152, CTMS

⁴² Art. 154 e seguintes, CTMS

⁴³ Art. 168 e seguintes, CTMS

⁴⁴ Art. 175, CTMS

⁴⁵ Art. 200 e seguintes, CTMS

de Maracaju. A defesa do sujeito passivo ou contribuinte, consoante a regra do art. 191 e ss, dispõe que poderá contestar a exigência fiscal, independentemente do prévio depósito da obrigação tributária, no prazo de vinte dias, contados da intimação do auto de imposição e infração ou termo de apreensão, mediante defesa escrita, na forma física, alegando toda a matéria que entender útil e juntando os documentos comprobatórios das razões de mérito indicadas.

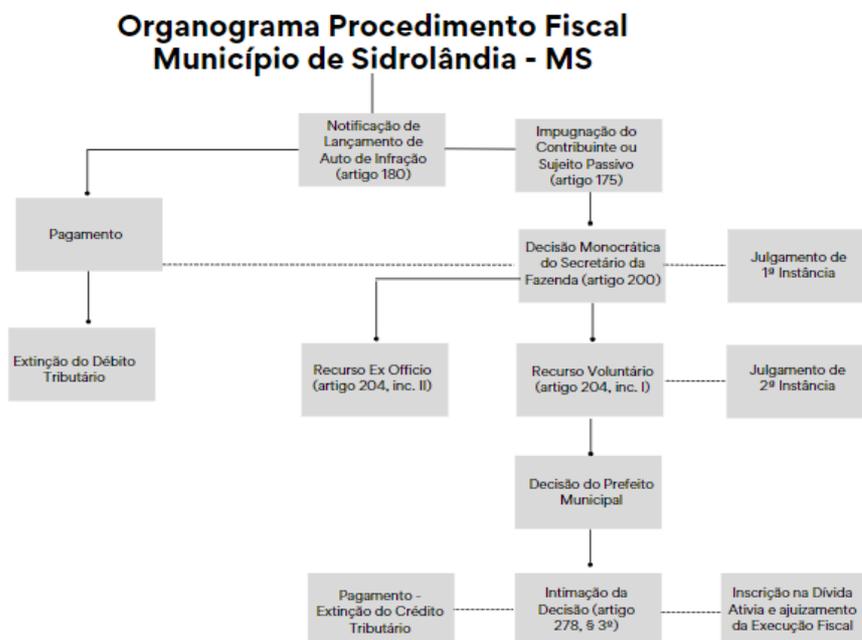
Insta discorrer que a defesa será dirigida ao titular do órgão tributário do município, no caso o Secretário Municipal da Fazenda⁴⁶, com a ouvida do servidor atuante para manifestação sobre as razões da defesa do sujeito passivo ou contribuinte, que proferirá um parecer normativo de eficácia decisória acerca da pretensão. Repete a legislação que as impugnações de lançamentos e as defesas de autos de infração e termos de apreensão serão decididas em primeira instância administrativa pela autoridade tributária municipal, que terá o prazo de até sessenta dias para proferir a sua decisão.

Prescreve, a seu turno, o artigo 201 que considera iniciado o procedimento fiscal administrativo com: (i) a impugnação do sujeito passivo, de lançamento ou ato administrativo dele decorrente, (ii) com a lavratura do termo de início de fiscalização ou intimação escrita, (iii) com a lavratura do termo de apreensão de livros e outros documentos, (iv) com qualquer ato escrito de agente do fisco, que caracterize o início do procedimento para apuração da infestação fiscal, de conhecimento prévio fiscalizado, proferindo, ao final, a autoridade julgadora a decisão acerca do mérito da pretensão. Superada a fase da primeira instância administrativa ordinária, a segunda instância é reservada, precipuamente, ao exame final dos recursos voluntários ao Chefe do Poder Executivo do Município, o prefeito, consoante a regra efetivada no artigo 204, incisos I - recurso voluntário do sujeito passivo ou contribuinte - e II -recurso *ex officio* interposto pela autoridade julgadora, quando contrário, no todo ou em parte, ao município-, com efeito suspensivo.

Confira, também, o organograma com o procedimento da fase de primeira instância à fase recursal de segunda instância, do Município de Sidrolândia:

⁴⁶ Art. 193, CTMS

Figura 5 - Organograma Procedimento Fiscal no Município de Sidrolândia



Fonte: Elaborado pela própria autora, em 2022.

A decisão em última instância administrativa encerra a fase contenciosa do processo tributário no município, de forma indelegável e por decisão do Chefe do Poder Executivo Municipal⁴⁷, aplicando-se a respectiva notificação nos moldes da primeira instância. Com efeito, partindo do exemplo clássico de aplicação do princípio da segurança jurídica que decorre do art. 5º, inciso XXXVI, da CF, segundo o qual “a lei não prejudicará o direito adquirido, a coisa julgada e o ato jurídico perfeito”. No entanto, outros se multiplicam no âmbito judicial, conforme leciona Maria Sylvia Zanella di Pietro⁴⁸

- (...) (ii) as que fixam prazo para a propositura de recursos nas esferas administrativa e judicial, bem como para que sejam adotadas providências, em especial a tomada de decisão;
- (iii) as que fixam prazo para que sejam revistos os atos administrativos.

Por sua vez, José Afonso da Silva⁴⁹ leciona que:

A segurança jurídica consiste no conjunto de condições que tornam possível às pessoas o conhecimento antecipado e reflexivo das consequências diretas de seus atos e de seus fatos à luz da liberdade reconhecida. Uma importante condição da segurança jurídica está na relativa certeza que os indivíduos têm de que as relações realizadas sob o império de uma norma devem perdurar ainda quando tal norma seja substituída.

⁴⁷ Art. 206, CTMS

⁴⁸ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 17 ed. São Paulo: Atlas, 200, p.

⁴⁹ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional positivo**. 43. ed., rev. e atual. JusPODIVM, São Paulo, Malheiros, 2020.

O princípio da segurança jurídica, de acordo com Maria Sylvia Zanella di Pietro, apresenta o aspecto objetivo, da estabilidade das relações jurídicas, e o aspecto subjetivo, da proteção à confiança ou confiança legítima, este último originário do direito alemão, importado para a União Europeia e, mais recentemente, para o direito brasileiro⁵⁰. A preocupação era a de, em nome da proteção à confiança, manter os atos ilegais ou inconstitucionais, fazendo prevalecer esse princípio em detrimento do princípio da legalidade⁵¹.

Nesse passo, o princípio da proteção da confiança leva em conta a boa-fé do cidadão que acredita e espera que os atos praticados pelo poder público sejam lícitos e, nessa qualidade, sejam mantidos e respeitados pela própria Administração e por terceiros. No segundo capítulo o princípio da segurança jurídica será tratado de forma pormenorizada, concernente às confluências dos procedimentos administrativos tributários dos municípios e a justa contraposição. Considerar que a legislação de Maracaju indica o Conselho de Contribuintes do Município, como duplo grau de jurisdição, de forma colegiada, sem intervenção e ou interferência de terceiros, enquanto legislação tributária de Sidrolândia, institui o Chefe do Poder Executivo, o prefeito, como autoridade discricionária monocrática, em decisão final de segunda instância administrativa, sem a garantia da decisão colegiada, a assegurar, aos olhos do sujeito passivo ou contribuinte, a segurança jurídica administrativa.

⁵⁰ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. O STJ e o princípio da segurança jurídica. **Revista da AASP** nº 141, Ano XXXIX. São Paulo: Maio de 2019.

⁵¹*Ibidem*

2. ANÁLISE COMPARATIVA DA FASE CONTENCIOSA NOS MUNICÍPIOS SUL-MATO-GROSSENSSES DE SIDROLÂNDIA E MARACAJU

O Direito Tributário, assim como os demais ramos do direito, não está imune às interpretações legislativas realizadas pela Administração Pública. Trata-se do ramo do direito com maior valia para a estrutura estatal⁵², já que é o instrumento impositivo instituído para a arrecadação do capital que provê os serviços públicos que beneficiam toda a sociedade, consolidando-se assim um direito-dever de cada cidadão. Temos conhecimento que o processo administrativo tributário – também denominado de procedimento administrativo fiscal – é o conjunto de atos administrativos preordenados, para fins de regular o procedimento voluntário e contencioso na interpretação e aplicação da legislação tributária⁵³, envolvendo a relação fisco e contribuinte. O processo tributário administrativo regido pelo Decreto nº 70.235/72, com as alterações introduzidas pela Lei nº 11.941/2009, ao qual se aplica subsidiariamente às disposições contidas no Código de Processo Civil, consubstanciado nas legislações complementares tributárias dos municípios objeto deste estudo.

Portanto, apresentados os conceitos sobre os quais se fundamentou o delineamento da pesquisa, a estruturação conferida ao processo administrativo tributário, bem como ao arquétipo da fase contenciosa no âmbito do processo administrativo nos municípios de Sidrolândia e Maracaju - MS, tratará o capítulo segundo de sua análise comparativa. É inevitável⁵⁴ que o processo administrativo tributário seja eivado de princípios constitucionais, dentre eles a segurança jurídica, pois possui previsão na Constituição Federal. O escopo do processo administrativo tributário é por fim a uma lide existente entre o fisco e o contribuinte em razão de possível divergência existente, no que tange a aplicabilidade e/ou interpretação da norma tributária.

Saliente-se que o processo administrativo⁵⁵ se refere a atos finais que consubstanciam uma atuação da Administração que intervêm no exercício de direitos pelos particulares, sujeito ao devido processo legal, autorizando o contraditório e a ampla defesa do sujeito afetado. Por sua vez, fala-se em procedimento administrativo quando o ato final buscado não interfere na esfera de direito dos administrados ou não está sujeito ao controle da legalidade

⁵² CARVALHO, Paulo de Barros. **Segurança Jurídica ao novo CARF**, p.16 Disponível em: https://repositorio.ufersa.edu.br/bitstream/prefix/3427/2/LarissaFO_ART.pdf. Acesso em: 10 jun.2022.

⁵³ FRANCO JÚNIOR, Nilson José. **Processo Tributário Administrativo: comentários ao Decreto nº 70.235/1972**. 1ªed. São Paulo: CRV. 2019.

⁵⁴ SANTOS, Marcos Paulo Araújo. **As decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais desfavoráveis ao fisco e o acesso ao judiciário**. Dissertação de Mestrado. 2015. Universidade Católica de Brasília.

⁵⁵ MEIRELLES, Hely Lopes. **Curso de Direito Administrativo Brasileiro**. 41ª ed. Malheiros, 2015.

por meio do processo⁵⁶. O processo administrativo tributário decorre da natural divergência de interpretação entre o fisco, que deseja receber determinada receita que considera devida, e o contribuinte, que não a quer entregar por entendê-la indevida⁵⁷. Nesse sentido, a Constituição Federal, da mesma forma que garante à Administração Pública a possibilidade de rever, de ofício, seus próprios atos, garante ao particular os meios para contestar o teor de um ato expedido pelo Poder Público, mediante a instauração de procedimento administrativo.

No entanto, importante referir que nem sempre foi assim, pois o processo administrativo tributário somente passou a ganhar relevância, como meio mais adequado para resolução de conflitos entre o fisco e o contribuinte, nos últimos anos, tornando-se, a partir de então, elemento indispensável e obrigatório para o controle e a apuração dos atos praticados pelos agentes da administração pública⁵⁸. Insta acrescentar que a morosidade na aquisição dessa consciência pode ser justificada pelo fato de as regras utilizadas para a sua aceitação no ordenamento jurídico apresentarem-se limitadas por alguns instrumentos legais, visto não se apoiarem em princípios estabilizados, os quais poderiam fortalecer a tramitação regular do processo administrativo tributário em sua plenitude. Com o passar do tempo, conclui-se pela extrema necessidade de se adotar postulados que refletissem a afirmação do processo administrativo tributário e, da mesma forma, impusesse credibilidade nas suas decisões sem, no entanto, revestir-se de caráter definitivo. No âmbito tributário, importante frisar que o contribuinte pode-se insurgir contra a obrigação tributária imposta pelo Fisco através de duas vias: a judicial e a administrativa.

Isto posto, o processo administrativo tributário pode ser entendido como um conjunto de atos, executados pela Fazenda Pública⁵⁹, com a finalidade de esclarecer qual é a obrigação tributária e com o intuito de formar um título que, posteriormente, em caso de inadimplemento, possa ser inscrito em dívida ativa e assim permitir a execução fiscal.

No entendimento de Paulo de Barros Carvalho⁶⁰:

O termo processo “estaria adstrito” à composição dos litígios que se opera no plano da atividade jurisdicional do Estado, para que signifique a controvérsia desenvolvida perante os órgãos do Poder Judiciário”, enquanto o termo

⁵⁶ ROSSI, Adriano de; DENARDI, Francieli; VIEIRA, Rafael; OLIVEIRA, Roberta. Processo Administrativo Tributário: da necessidade à efetividade dos postulados constitucionais pró-contribuintes. **Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM**. Julho de 2007. v. 2, n° 2, páginas 62-74.

⁵⁷ *Ibidem*

⁵⁸ MACEDO JÚNIOR, Alexandre Cordeiro; WALLER, Gilberto; VIANNA, Marcelo Pontes. **Manual de Procedimento Administrativo**. Artigo: **Noções de Direito Administrativo**. Publicações CGU Controladoria Geral da União: Brasília, jan. 2021, pág. 14-18.

⁵⁹ OLIVEIRA, Larissa Fernandes de Oliveira. **Segurança jurídica do processo administrativo tributário**: uma análise das decisões administrativas no âmbito do CARF. Artigo apresentado ao Centro de Ciências Sociais Aplicadas (CCSAH) do curso de Direito da Universidade Federal Rural do Semiárido de Mossoró – RN. 2018.

⁶⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30ª ed. São Paulo: Saraiva. 2019. p. 945

“procedimento” deveria ser o étimo apropriado para referir a discussão que tem no curso da esfera administrativa.

Considerando o âmbito federal, o processo administrativo fiscal é regulado, dentre outros instrumentos normativos, pelo Decreto nº 70.253/1972, que atribui competência para o julgamento de litígios tributários, em grau recursal, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, objeto de estudo comparativo. Nesse passo, pode-se dizer que a decisão prolatada em procedimento administrativo tem natureza jurídica de ato administrativo, não possuindo força de coisa julgada⁶¹, o que permite ao contribuinte a judicialização, acaso se observe o interesse-necessidade, às vias ordinárias judiciais comuns para discutir a mesma questão já decidida na esfera administrativa. Sem, todavia, abrir caminhos para que a administração tente anular ato seu, pois para esta, as decisões possuem caráter terminativo e irrecorrível.

Saliente, diante disso, observar que o processo administrativo tributário se equipara constitucionalmente ao processo judicial, apresentando princípios, instâncias e efeitos vinculantes à própria administração. Entretanto, tal equiparação formal ainda necessita de subsídios materiais – os postulados – e instrumentais, acerca da questão interpretativa, para que apresente resolução e efetividade nos conflitos de ordem tributária na via administrativa. No caso deste estudo, é importante destacar primeiramente que ocorre o fato do lançamento tributário, no qual se dá a formação do título que define o direito do Estado ao tributo e adquire materialidade. Essa etapa é chamada por Rubens Gomes de Sousa⁶², como a *etapa oficiosa* do procedimento tributário.

De outro lado, em seguida há a possibilidade da *etapa contenciosa*⁶³, que ocorre quando há resistência à pretensão fazendária, manifestada pelo sujeito passivo (direito de impugnação). Essa resistência configura-se através do Judiciário ou através do Executivo, ou seja, por meio de um processo judicial tributário ou um processo administrativo tributário. Para Arruda Alvim⁶⁴, o processo judicial tributário é a soma de princípios que vivificam o sentido e a função desempenhada pelos institutos jurídicos em nosso sistema, especificamente na relação fisco/contribuinte e contribuinte/fisco. Esse conjunto é inconfundível com o denominado Processo Administrativo Tributário, que tem vida dentro de cada poder público, tendo em vista a relação jurídica entre administrador e administrado, tratando-se de “um

⁶¹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 17 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

⁶² BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Curso de Processo Administrativo Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 34

⁶³ SOUSA, Rubens Gomes de. Ideias gerais para uma concepção unitária e orgânica do processo do processo fiscal. **Revista Forense**, vol. 152, ano 51, março-abril, 1954, p. 23

⁶⁴ CAIS, Cleide Privitali. **O processo tributário**. 3ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

processo administrativo onde o poder público tributante, a um tempo se coloca como interessado e como juiz de seu próprio interesse e do interesse particular”⁶⁵. Absolutamente diverso, o processo judicial tributário é desenvolvido perante os órgãos do poder Judiciário, resguardados por todas as garantias da magistratura, a fim de assegurar decisões conforme a Constituição Federal e às leis, colimando a realização da justiça social, inerente a devida aplicação da legislação tributária.

A relação “*administrativa*” ou *não-judicial* insita a ideia de que há uma sensação de ausência de garantia para o contribuinte, e ele se dirige ao contencioso administrativo preocupado com a condição da segurança jurídica do seu direito posto para discussão, contudo, isso não é verídico. O processo administrativo é resguardado pelo princípio do devido processo e todos os princípios que dele derivam como o do contraditório e da ampla defesa. Nessa linha de raciocínio⁶⁶, a segurança jurídica corresponde para o Direito a garantia de estabilidade interpretativa das normas jurídicas. Sob o enfoque do Direito Tributário, porta-se como preceito protetivo ao contribuinte em face do Poder de Tributar dos entes federativos, uma garantia de que sua situação será analisada dentro de uma perspectiva técnica e isenta de interpretações tendenciosas.

O Direito Tributário, desse modo, visa equacionar a constante tensão existente entre o interesse do Fisco de arrecadar e a necessidade do contribuinte de proteger seu patrimônio privado. Em razão de seu caráter compulsório, o Direito Tributário é o ramo do direito em que a segurança jurídica assume maior intensidade, sendo imprescindível uma delimitação precisa do que pode ou não ser tributado. Como bem explica Hugo De Brito Machado Segundo, o princípio da segurança jurídica, no âmbito do processo tributário, delimita boa parte das condutas atribuídas ao Fisco, senão vejamos:

No âmbito do processo tributário de uma maneira geral, o princípio da segurança jurídica dá fundamento a existência de prazos para a realização de procedimentos de fiscalização, de prazos de decadência do direito da Fazenda Pública lançar tributos que considera devidos, de prazos para a interposição de recursos, da preclusão e da coisa julgada etc.⁶⁷

O contribuinte ou o sujeito passivo tributário sente uma profunda disparidade, considerando que Estado atua como parte e, ao mesmo tempo, como autoridade julgadora no

⁶⁵ ALVIM, Arruda. **Processo Tributário Referente às áreas de Direito Tributário e Processo Civil**. [s.n.]. Disponível em: http://www.mprj.mp.br/documents/20184/2169923/Arruda_Alvim.pdf . Acesso em: 10 jun.2022.

⁶⁶ LÓBO NETO, Benjamin de Souza ; ROSA, Guilherme Cardoso. **Segurança Jurídica no processo administrativo tributário**. Fragmento de Cultura. v. 24, pág. 12-138, 2014.

⁶⁷MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 13. ed. rev., atual., ampl São Paulo: Atlas, 2021. E-book. (1 recurso online). ISBN 9786559770328.

MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. 21. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

contencioso administrativo. Assim, a aplicação de princípios constitucionais sustentados por valores de igualdade e justiça visam trazer maior proteção ao contribuinte frente à uma espécie de "força processual administrativa". Dessa forma, subscrevem-se os princípios que consideramos fundamentais para o objetivo deste trabalho, são eles: o princípio da proporcionalidade, da capacidade contributiva e todos os princípios que deles derivam⁶⁸.

Consoante demonstrado no capítulo primeiro, notadamente ao exame dos dois municípios de Maracaju e Sidrolândia, pode-se ver claramente os elementos distintos que mais chamam a atenção do contribuinte ou do sujeito passivo tributário, divergindo-se quanto à aplicação do processo administrativo tributário. Em grau recursal, a mesma autoridade é parte, o Estado, neste caso, configurado pelos municípios. Por outro lado, quando julgador de primeiro grau ou de forma colegiada, o próprio Estado se faz presente, em ambos os municípios, com a autoridade de legitimar o direito tributário a ser aplicado, pois se trata de parte e autoridade contenciosa administrativa, sem a isenção da imparcialidade exigida para aplicação da justiça administrativa.

Em relação ao segundo grau de jurisdição, o município de Sidrolândia possui tanto o primeiro, quanto o segundo grau de jurisdição, exercidos diretamente pelo município, sendo em primeiro grau, pelo Secretário da Fazenda e, em segundo grau, pelo Chefe do Poder Executivo Municipal, ambos em condição monocrática. Dísparos a sustentar a segurança jurídica concernente ao município de Maracaju, enquanto a decisão de primeiro grau se dá de forma monocrática pela autoridade administrativa do Secretário da Fazenda, e, em segundo grau, a jurisdição administrativa se dá pelo colegiado, sendo este um Conselho de Contribuintes, da qual, mesmo que presidido por servidor público do município, os demais integrantes, com direito de voto, são constituídos por pessoas escolhidas dentre os contribuintes do município, revelando notadamente a busca da segurança jurídica buscada pelos contribuintes e/ou sujeito passivo da relação jurídica tributária.

É importante explorar acerca da aplicação do princípio da proibição do excesso⁶⁹, característica de origem germânica, também denominado da proporcionalidade, inclui-se nos postulados constitucionais fundamentais porque mais do que servir de arcabouço na defesa dos direitos individuais regula o imperativo de decisões em qualquer sistema democrático. A proporcionalidade sofreu uma expansão do seu alcance e o direito público revelou-se campo

⁶⁸ CONTI, J.M. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996.

⁶⁹ REALE, Miguel. **O Direito e a problemática do seu conhecimento**. Horizontes do Direito e da História. 3ª ed. rev. e aum., São Paulo: Saraiva, 2000, pág. 284: "A proibição de excesso é a vertente do princípio da proporcionalidade que proíbe que o Estado aja além da conta; que faça mais do que deveria. Aplica-se sobretudo aos direitos de defesa (que impõem uma abstenção ao Estado.)"

propício de aplicação, tanto como princípio fundamental, como medida de adequação do delito e da pena, bem como no âmbito de interpretação de direitos e princípios. O princípio da proporcionalidade, em suas diferentes nuances, demonstra o propósito de assegurar a justa proporção entre os encargos criados pelo Estado e os fins que ele pretende, por este caminho, atingir, tendo como objetivo vincular o titular do poder normativo e também o aplicador das normas restritivas às exigências da isonomia.

A doutrina de direito material aponta três critérios para analisar a proporcionalidade, sendo eles: a adequação, a necessidade e a razoabilidade ou justa medida. A *adequação* busca a compatibilização entre os fins desejados pelo Estado e os meios utilizados. Pela *necessidade* a orientação para o meio disponível menos restritivo de direitos. Já a *razoabilidade* ou justa medida, é o equilíbrio entre o interesse do Estado em cumprir a sua finalidade e as adversidades geradas para chegar nesta meta. A razoabilidade é citada por alguns autores como outro princípio.

Contudo, há divergências dessa posição, pois ao considerar uma visão sistêmica e não compartimentada do Direito, entende-se tratar a justa medida de uma especialidade daquilo que é proporcional, logo, equânime. Isto é, a justa medida é o meio termo, mas nem sempre o meio termo conseguirá satisfazer os anseios da equidade, ainda mais quando se tratar de situações em que se encontrem polos díspares em disputa. Nesse sentido, o referido princípio assegura ao processo administrativo tributário o tratamento equilibrado para os interesses e valores em conflito. O o fisco com a competência de auto constituir seu título executivo, cercado de privilégios e garantias, bem como a garantia ingressar com processo de execução, possui características potencialmente danosas e lesivas aos interesses privados e cuja concentração pode provocar excessos e abusos. Por outro lado, a CF, em seu art.145, § 1º, ressalta: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.”.

O princípio da capacidade contributiva, postulado da política econômico-fiscal de Adam Smith e presente na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, sempre foi doutrinariamente considerado um dos mais relevantes princípios tributários. Deste derivam os subprincípios do mínimo vital, do não-confisco, da progressividade e da personalização. A capacidade de contribuir (*ability to pay*), que extravasa a capacidade econômica, passa a existir além do patamar do *Mínimo Vital* (mínimo necessário à existência humana digna,

reserva de liberdade limitante do poder fiscal do Estado) e, segundo Ricardo Assis Cretton, encontra sua fronteira na vedação de tributo confiscatório⁷⁰.

A adoção dos postulados da capacidade contributiva, nos fundamentos econômico-jurídicos, propiciou o surgimento de duas vertentes: a *Teoria do Benefício* que originou o princípio da *Proporcionalidade Tributária* e a *Teoria do Igual Sacrifício* de *Stuart Mill*, que levou ao *princípio da progressividade*. Estes princípios constitucionais tributários apresentados, como questão de ordem acadêmica, visam demonstrar o regular comportamento da administração pública para propiciar uma maior efetividade do procedimento administrativo tributário perante aquele que se sentiu lesado por ato unilateral do fisco: o contribuinte ou o sujeito passivo da relação jurídica tributária⁷¹.

Outra consideração a ser feita é que tendo em vista a quantidade enorme de tributos existentes no país, tanto em nível municipal, estadual e federal, torna-se impossível analisar as decisões de cada processo administrativo nessas três esferas. A pretensão é apenas fornecer uma breve digressão acerca da importância ou não do procedimento administrativo tributário de ambos os municípios, objeto da pesquisa, para o contribuinte e que a aplicação de alguns princípios constitucionais estão intimamente ligados ao tema. O questionamento que se faz é até que ponto a existência do procedimento administrativo tributário é necessária, tendo em vista que qualquer lesão ou ameaça a direito determinado, autoriza que o contribuinte busque a via judicial para reverter certo crédito tributário⁷². De que forma o processo administrativo tributário é realmente proveitoso ao contribuinte e não uma simples previsão constitucional?⁷³

Uma vez que o processo administrativo tributário pode ser visto com certas ressalvas, considerando que a própria administração, como dito anteriormente, é responsável por efetuar o lançamento do crédito tributário e julgar a impugnação do contribuinte. Contudo, há benefícios que a administração pública possui, tais como: a especialização técnica nas suas decisões, a celeridade e a atuação como uma aliada para diminuição de ações propostas no âmbito judicial. Por esse motivo é que o processo administrativo tributário deve possuir moldes principiológicos e não uma mera aplicação da legislação infraconstitucional. Antes disso, vamos avaliar os benefícios imediatos do processo e o seu procedimento.

⁷⁰ CRETTON, Ricardo Aziz. **Os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade e sua aplicação no direito tributário**. Rio de Janeiro: Lumes Juris, 2001.

⁷¹ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 3.ed. São Paulo: Método, 2009.

⁷² Art. 5º, XXXV, CF

⁷³ Art. 5º, XXXIV e LV, CF

Em relação ao estudo comparativo realizado nesta pesquisa, percebe-se que quanto a aplicação da transparência e publicidade dos atos processuais fiscais, no município de Sidrolândia, as decisões proferidas em suas instâncias julgadoras administrativas e os resultados dos seus julgados são expedidas científicas singulares, apenas e tão-somente, ao contribuinte ou sujeito passivo da obrigação. Por sua vez, no município de Maracaju, há inequívoca transparência de seus julgados, quer em primeiro ou segundo grau de jurisdição administrativa, resultante da publicidade dos atos processuais, tornando-os públicos, não apenas com a intimação ou notificação do contribuinte ou sujeito passivo da relação jurídica tributária e/ou seu representante legal nos autos do processo, mas na divulgação no Diário Oficial do Município Maracaju. Considera-se essa ação como atrelada aos princípios efetivos da publicidade, moralidade e transparência dos atos do poder público, bem como reconhece-se como uma boa prática no contencioso do processo administrativo fiscal.

Para Martinez⁷⁴ o processo administrativo tributário possui benefícios tanto para a administração quanto para o contribuinte, senão vejamos:

A existência do processo administrativo fiscal, entretanto, é conveniente tanto para a administração, que tem a oportunidade de rever seus atos, no sentido de aprimorá-los ou mesmo cancelá-los, evitando demandas judiciais desnecessárias, como para o contribuinte que pode tentar forçar a modificação do lançamento pela própria administração, em um processo gratuito, sem a intermediação de advogado e com a garantia de que não será cobrado enquanto não for decidida a questão.

Os benefícios ao contribuinte acima expostos não divergem, significativamente, dos mencionados por Cleide Previtalli Cais⁷⁵:

Se o contribuinte optar pela discussão em instância administrativa, como também comentado no capítulo 1, não responde pelas despesas de custas e honorários periciais e advocatícios e pode lançar mão dos meios permitidos nessa fase, obedecendo às normas que regulam o processo e o procedimento administrativos.

O processo administrativo tributário seria uma forma de discussão do lançamento, efetuado pela administração direta, de uma maneira menos onerosa para o contribuinte ou sujeito ativo da relação jurídica tributária, mas apenas no que tange à gratuidade do processo (custas e despesas periciais). Já que a dispensa de advogado ou operador do direito torna-se perigosa, haja vista, o contribuinte não ter conhecimentos de direito tributário, constitucional e administrativo para ter algum tipo êxito deslinde do processo administrativo tributário⁷⁶.

⁷⁴MARTINEZ, Antonio. Lopo. *Processo Administrativo Fiscal: Função, Natureza e Objeto*. In: **Processo administrativo tributário e previdenciário**. FIGUEIREDO, Lúcia Valle (coord). São Paulo: Max Limonad, 2001, p.136.

⁷⁵ CAIS, Cleide Previtalli. *O processo tributário*. 7ª ed. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2011, pgs. 216 -217

⁷⁶ GODOY, Walter. **O Direito dos contribuintes**. Porto Alegre: Síntese, 2000.

Dessa forma, o processo administrativo tributário não deve ser proveitoso apenas no sentido de ser um processo gratuito, senão sua própria existência estaria prejudicada e se tornaria mais um dispositivo constitucional sem aplicação.

O pleito precisa fornecer um outro atrativo ao contribuinte para tornar-se efetivo, mas uma efetividade pró-contribuinte. O próprio aparelhamento da administração gera uma situação de desigualdade com o contribuinte e essa desigualdade precisa ser diminuída de alguma forma. Salienta-se que não somos do posicionamento que, em todo e qualquer caso, o contribuinte tenha direito de ver extinto o crédito tributário contra ele, apenas defendemos uma nova perspectiva do processo administrativo tributário que visa oportunizar ao contribuinte que o seu caso seja julgado, também, à luz de princípios e postulados constitucionais.

Nesse passo, é necessário fornecer ao contribuinte as garantias constitucionais do devido processo legal, tais como a ampla defesa e o contraditório, mesmo na fase contenciosa administrativa para sustentação da segurança jurídica da justiça administrativa. Observe-se, portanto, concernente às boas práticas no contencioso do processo administrativo fiscal, de que há critérios que devem ser mensurados no contencioso administrativo fiscal em ambos os municípios, vale dizer, (i) a transparência dos autos de imposição de multas e infrações levados à efeitos quando de suas lavraturas, (ii) qualidade dos autos de imposição de multa e infração, com inequívoca fundamentação jurídica tributária, resultando na (iii) clareza das notificações de lançamentos para que se cumpra os requisitos da legalidade e efetividade, (iv) tempo e duração de entrada dos autos no órgão executivo com eficiência nos julgamentos, quer em primeiro grau, quer em segundo grau de jurisdição administrativa, (v) fixação e publicidade das pautas de julgamento das impugnações e seus consequentes recursos administrativos nas instâncias executivas do poder público.

A (vi) indicação da composição dos órgãos colegiados superiores, inclusive com (vii) acesso às decisões de primeira instância observando o caráter da publicidade e moralidade dos atos processuais tornando-os públicos com expedientes de publicação no diário eletrônico do município, não apenas e tão-somente ao contribuinte ou sujeito passivo da relação jurídica tributária, mas também o acesso aos interessados, notadamente quanto às decisões proferidas em segunda instância, mostrando em clarividência o resultado dos julgamentos, para que não reste caracterizado se tomada *pró-fisco* ou *pró-contribuinte* demonstrando-se julgamento realizado de forma imparcial, e que (viii) servirá a título de repositório de jurisprudência administrativa do poder público do executivo municipal, (ix) fixação de rito e andamento processual, ditando fases do processamento da impugnação, pedido, ou recurso,

demonstrando a eficiência, sem prejuízo (xi) digitalização de processos físicos, e doravante que toda qualquer petição, impugnação, recurso do contribuinte ou do sujeito passivo da relação jurídica tributária se dê através do processo eletrônico⁷⁷, com o fim específico de dar celeridade ao procedimento administrativo tributário em busca da efetividade do processo tributário 4.0.

Conforme assevera Luciano Felício Fuck⁷⁸, é necessário fomentar a abertura e pluralidade do diálogo em quatro grandes eixos: *desafios, reforma, gestão e questões*, e, em cada um deles, apontar os estudos jurídicos e os levantamentos específicos a serem pensados, repensados, conformados e úteis a delinear a tributação do futuro, e, conseqüentemente, o processo e procedimento contencioso fiscal tributário. Diante desses aspectos, o autor⁷⁹ explora o contratempo normativo vivido pelo contexto tributário atual frente às rápidas mudanças tecnológicas. Quais lições a literatura internacional traz sobre como os sistemas tributários do mundo lidam com as inovações tecnológicas? Como a tributação pode impactar ou ser impactada em razão das novas relações de trabalho? Seria necessário abandonar a rigidez constitucional determinada pela legalidade estrita e a definição de competências por materialidades para um sistema com foco no valor agregado?

Fomenta-se a aplicação dos princípios constitucionais, que são de suma importância ao direito tributário e devem ser aplicados a nível processual administrativo, podendo-se citar, o princípio do não-confisco, da capacidade contributiva e da razoabilidade. Embora exista o princípio da legalidade que norteia os atos praticados pela administração pública, os princípios constitucionais tributários que favorecem os contribuintes não podem deixar de serem aplicados, quando necessários, ao caso concreto. Assim, a significativa importância da análise comparativa das fases contenciosas nos referidos municípios, busca identificar quais são as melhores práticas adotadas, visando a resolução dos conflitos entre o fisco e o contribuinte por meio do processo administrativo tributário.

⁷⁷ BRASIL. **Lei 11.419, de 19 de dezembro de 2006**, que dispõe sobre a informatização do processo judicial; altera a Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 – Código de Processo Civil; e dá outras providências aplicadas subsidiariamente ao procedimento administrativo tributário. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/11419.htm. Acesso em 2 jun. 2022.

⁷⁸ FUCK, Luciano Felício. Os desafios da tributação 4.0; *In Tributação 4.0*. AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís (coord.). São Paulo: Grupo Almedina, 2020.

⁷⁹ *Ibidem*.

2.1 Elementos de confluência da fase contenciosa

A obrigação tributária nasce exclusivamente da lei. Concretizada no mundo fenomênico a situação abstratamente descrita na lei, diz-se que ocorreu o fato gerador, isto é, que nasceu a obrigação tributária. Assim, instauram-se as relações entre o fisco e o contribuinte sujeito da relação jurídica tributária, cabendo ao primeiro efetuar a fiscalização, o lançamento e a arrecadação tributária. Ao segundo, cabe prestar declarações com vistas ao lançamento pela autoridade administrativa competente (lançamento misto), bem como calcular e antecipar o pagamento do tributo submetido a lançamento por homologação. Essas relações disciplinadas na esfera da administração tributária constituem o procedimento administrativo tributário, que outra coisa não é senão uma sequência ordenada de atos administrativos⁸⁰ tendentes a obter um resultado, isto é, um pronunciamento final da autoridade administrativa competente.

Com vistas à análise de cada um dos procedimentos no capítulo anterior, dedicar-se-á o presente subitem ao destaque dos elementos de interseção acadêmica entre os processos (e procedimentos) dos municípios de Maracaju e Sidrolândia. Ao se falar na questão dos princípios constitucionais, tanto na ordem econômica, quanto na ordem tributária, é preciso que se trabalhe com a compreensão de que tais princípios possuem a natureza de postulados. Sendo assim, sua utilização deve ir além de embasamentos ou justificativas de decisões nas diferentes esferas do poder público.

Propõe-se que toda a análise realizada no procedimento administrativo tributário seja pautada nestes postulados, inseridos no artigo 5º da CF, juntamente com os os dispositivos que tratam dos direitos e das garantias fundamentais. Espera-se que o poder público, em sua esfera administrativa, promova as garantias e materialize tais direitos, norteando-se pela proporcionalidade, razoabilidade, não-confisco, capacidade contributiva para decidir extrajudicialmente a questão tributária e, por conseguinte, consolidar um direito preventivo, mais célere e equânime. No contencioso administrativo, o Estado configura, nestes casos, representado pelos municípios, como aquele que fixa o lançamento e o auto de infração por multa tributária, sendo o mesmo que dirá, como órgão julgador, o direito que compete à relação fisco - contribuinte/sujeito passivo.

Atuando dessa forma, o Executivo, enquanto “*promovedor do bem estar social*” ou “*bem estar da coletividade*”, poderá - e deverá - evitar o confronto desse mesmo Executivo (como regulador e sancionador) com a sociedade em vias do Judiciário. Aliás, essa é uma das

⁸⁰ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e tributário**. 27ª ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2018.

características trazidas pela Constituição Federal de 1988, qual seja, o fortalecimento do Estado democrático de Direito, através de uma maior interação da administração pública com a sociedade, com a participação popular mais efetiva e protegida pelos procedimentos menos morosos e mais eficazes, estabelecendo a relação fisco e contribuinte.

Concernente à relação fisco - contribuinte/sujeito da relação jurídica tributária temos a necessidade de fixar os procedimentos processuais que devem obedecer ao devido processo legal, atendendo às condições básicas seguintes: *(a) validade*: que significa juridicidade do preceito normativo existente em razão de ser produzido pelo órgão competente, observado o devido processo legislativo, não se tratando de qualidade intrínseca. No âmbito tributário a norma (no caso a lei municipal), dispondo sobre os diversos tributos, deve cogitar a realização de operações econômicas a estabelecer o contribuinte; a base de cálculo corresponderá ao valor das operações; e a alíquota que atenda a capacidade contributiva e não represente vedação de confisco, *(b) eficácia*: representa requisito para a produção dos efeitos jurídicos das normas. O fato gerador da obrigação tributária possibilita sua eficácia permitindo sua exigibilidade, se a lei contiver todos os elementos do tipo tributário, e atender os princípios e regras previstas na CF e na respectiva legislação. A lei tributária tem eficácia na respectiva unidade geográfica, salvo com relação a excepcional aplicação extraterritorial disposta na Constituição Federal.

Nesse passo, os atos jurídicos têm de atender aos requisitos intrínsecos pertinentes ao sujeito, finalidade, forma, motivo e objeto, que podem ser delineados no processo contencioso tributário (auto de infração municipal), a saber: *(a) competência*; *(b) finalidade* – constituição do crédito tributário; *(c) forma* – auto de infração contendo todos os requisitos relativos à incidência tributária; *(d) objeto* – cobrança dos valores tributários (imposto, juros de mora e multa). Em qualquer processo administrativo, a defesa eficaz⁸¹ pressupõe que o órgão julgador decidirá nos estritos limites da lei, seguindo rigorosamente os seus trâmites. Afinal, é pautado na legalidade que o contribuinte terá a sensação de segurança na decisão proferida pelo órgão julgador. Os processos somente têm condição de projetar efeitos jurídicos (solução de consultas, imposição ou concessão de regimes fiscais, reconhecimento de imunidades e isenções, compensações e lançamentos tributários) na medida em que observem os inúmeros princípios jurídicos previstos em ordenamentos jurídicos.

A título exemplificativo, vigora a previsão normativa dos princípios: *(a) da* Constituição Federal: aos litigantes em processo judicial ou administrativo e aos acusados em

⁸¹ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

geral, são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes (art. 5º, LV); observância aos princípios do contraditório, ampla defesa e duplicidade de instância (art. 5º, IV); a administração pública direta e indireta de qualquer dos poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (art. 37, CF); *(b)* da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (art. 2º, da CF); *(c)* da Constituição do Estado de Mato Grosso do Sul, de 05/10/1989, com alterações da Emenda nº 72: a administração pública direta, indireta ou fundacional, de qualquer dos poderes do Estado, obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, razoabilidade, finalidade, motivação e interesse público; *(d)* da Lei Federal nº 5.172/1966 (que instituiu o Sistema Tributário Nacional do Brasil); *(e)* da Lei Federal 9.784/1999, que regula o processo administrativo; *(f)* do Decreto Lei 70.235/1972 (interpretação e aplicação da legislação tributária); *(g)* da Lei Complementar Municipal nº 9/2001 (instituiu o Código Tributário do Município de Maracaju); *(h)* da Lei Complementar Municipal nº 3/1997 (instituiu o Código Tributário do Município de Sidrolândia); e, *(i)* da observância aos princípios da primazia no atendimento ao interesse público, economicidade, eficiência, legalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, impessoalidade e publicidade.

O procedimento administrativo fiscal, na maioria das vezes, gira em torno da discussão do lançamento. O contribuinte deixa de cumprir suas obrigações tributárias por várias razões. Às vezes, porque está em dúvida quanto a sua legalidade ou a seu quantum exigido; outras vezes, porque se encontra em situação de insolvência, e outras vezes, ainda, por razões culposas ou dolosas. Nesses casos, o fisco dá início a atos fiscalizatórios culminando com a lavratura do auto de infração. Se o contribuinte paga, extingue-se o crédito tributário e encerra-se o procedimento fiscal. Caso o contribuinte impugne o auto de infração, instaura-se a fase contenciosa da discussão do lançamento.

Daí o caráter litigioso do procedimento administrativo fiscal. Essa discussão ou resistência à pretensão do fisco desenvolve-se no bojo do processo administrativo fiscal, no qual a Administração Pública objetiva um pronunciamento final acerca da validade jurídica ou não dos atos de seus agentes. Como se sabe, o processo tributário, instrumento de composição de litígio de natureza tributária, pode desenvolver-se no âmbito administrativo e judicial. Entretanto, se a decisão administrativa for favorável ao contribuinte não há que se cogitar de provocação da atividade jurisdicional do Estado, quer porque não cabe ao fisco

submeter ao crivo do Poder Judiciário a decisão proferida pela autoridade administrativa competente, quer porque falece ao sujeito passivo o legítimo interesse econômico ou jurídico de questionar, judicialmente, o resultado favorável que alcançou no procedimento administrativo. Se o resultado for desfavorável ao contribuinte, este poderá ingressar com a ação judicial competente ou aguardar a oportunidade própria para embargar a execução fiscal.

É o princípio da inafastabilidade da jurisdição. De acordo com Benjamim de Souza e Guilherme Rosa⁸²:

O princípio da segurança jurídica, portanto, não existe sem garantias processuais de sua proteção, se tornando apenas um conjunto de instrumentos jurídicos que, na verdade, não servem à implementação do valor segurança jurídica, e que, por isso, sem as quais jamais irão consolidar uma situação de fato que atenda às necessidades deste valor.

Ademais, por mais que se tenha uma teoria tributária processual avançada, se as instituições que interpretarão e aplicarão as normas considerando os casos concretos não possuírem qualidade técnica e imparcialidade para desempenhar tal tarefa, ainda permanecerá uma sensação de insegurança nas decisões proferidas pelos órgãos julgadores. Esse cenário impulsiona a importância adquirida por órgãos de julgamento, como, por exemplo, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Por imposição legal, o conselho é formado por um corpo de julgadores com conhecimento técnico.

Benjamim de Souza e Guilherme Rosa⁸³ pontuam algumas características do referido colegiado que o fazem um Conselho eminentemente técnico, vejamos:

Importante também se faz mencionar que no processo administrativo existe o acompanhamento sistemático das decisões do CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) e evidentemente o Fisco verifica com frequência as discordâncias inexitosas de cobrança, assim perpetuam um aprimoramento em sua função de análise e fiscalização, em muita das vezes em benefício do contribuinte, no sentido de que se há repetição da discussão de discordância desse assunto, algo deve ser modificado para sua correção, seguindo tendência do posicionamento do Tribunal.

A tecnicidade do órgão, juntamente com o aprofundamento das discussões em matéria tributária, agrega maior segurança jurídica⁸⁴ às decisões proferidas e, conseqüentemente, ao processo administrativo tributário. Assim, tem-se um tribunal administrativo pautado na vinculação ao princípio da legalidade, já que a sua obrigação consiste em verificar a legalidade do lançamento realizado pelo órgão atuador. Daí ser imprescindível afastar a

⁸² LÔBO NETO, Benjamin de Souza; ROSA, Guilherme Cardoso. Segurança Jurídica no Processo Administrativo Tributário. **Revista Fragmentos de Cultura - Revista Interdisciplinar de Ciências Humanas**, Goiânia, v. 24, n. 5, p. 123-138, set. 2014. ISSN 1983-7828. Disponível em: <http://seer.pucgoias.edu.br/index.php/fragmentos/article/view/3406/1988>. Acesso em: 10 ago. 2022.

⁸³ *Ibidem*

⁸⁴ CARRAZA, . *cit*, 2017

resistência, inclusive dos Tribunais Administrativos Tributários, em cumprir a preceito os procedimentos legislativamente traçados, até para que os contribuintes não sejam compelidos a recorrer ao Judiciário, para só então terem seus direitos tutelados com base nos ditames da justiça tributária.

Com isso, do exame dos testemunhos processuais, nos âmbitos administrativo e judicial, pode-se observar culturas internas não semelhantes entre os dois municípios de Maracaju e Sidrolândia, quer pelo início da atividade jurisdicional administrativa, com a entrada de um pedido diverso ou uma impugnação ou recurso propriamente dito contra atividade tributária municipal. As distinções seguem perceptíveis pela fundamentação jurídica das decisões monocráticas ou nos julgamentos no segundo grau de jurisdição, demonstrando um ponto comum, de que no contencioso o que vai prevalecer sempre é o entendimento da administração, e com isso, repise-se, a ausência da propalada segurança jurídica dos julgados da administração.

Por fim, cumpre salientar que devido ao princípio federativo, que possibilita a autonomia e independência de cada entidade tributante na criação de seus tributos e no estabelecimento das formalidades para sua fiscalização e arrecadação, não temos um Código de Direito Administrativo. Por isso, devemos examinar a legislação adjetiva de cada esfera impositiva, aplicável à espécie⁸⁵. A própria legislação material, em alguns momentos, instituidora do imposto, prevê a forma de desenvolvimento do processo administrativo fiscal. Em ambos os municípios o procedimento fiscal está disposto em um capítulo do Código Tributário Municipal, consoante a legislação tributária de regência. Inicia-se com o ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto, ou com petição diversa do contribuinte e/ou sujeito da relação jurídica tributária. Instaurado o procedimento fiscal, exclui-se a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores, bem como de terceiros envolvidos nas infrações verificadas.

A função do contencioso administrativo é de trazer qualidade, aprimoramento, fomentar debates sobre as questões de conflito administrativo com vistas à qualidade que se busca na resolução de conflitos tributários decorrentes do procedimento inicial. Encerrados os atos fiscalizatórios, apurado o crédito tributário e instaurado o procedimento administrativo tributário, será formalizado a lavratura do auto de infração ou notificação de lançamento, instruídos de documentos indispensáveis à comprovação do processamento da pretensão, submetendo os autos a parecer normativo do agente fiscal e/ou auditor de rendas do

⁸⁵ HARADA, *Op. ci.*, 2018, p. 764

município. Não havendo necessidade de dilação provas, tratando-se a questão apenas de matéria de direito, a pretensão será objeto de análise pela autoridade administrativa competente, no caso o Secretário Municipal de Fazenda, para proferir a decisão monocrática de primeiro grau.

Observe-se que, proferida a decisão monocrática de primeiro grau, o contribuinte ou o sujeito passivo da relação jurídica tributária do município de Sidrolândia será cientificado na pessoa do seu representante legal ou preposto, com simples notificação, não havendo publicidade das decisões. Por outro lado, no município de Maracaju, proferida a decisão monocrática de primeiro grau da autoridade administrativa, o julgado será divulgado perante o Diário Eletrônico do Município, para a devida presunção de intimação de todos os interessados, dando o caráter de publicidade e transparências dos atos processuais, tornando-se público o entendimento, sem prejuízo da regular intimação pessoal do contribuinte e ou sujeito passivo, quer na pessoa do peticionário ou de seu representante legal ou do seu advogado regularmente constituído nos autos. No entanto, todo este trâmite será realizado de forma física, evidenciado uma falha tecnológica e demonstrando certa dependência do processo originário, no formato impresso, distanciando-se do processamento eletrônico digital.

É importante salientar que o julgamento, em ambos os graus de jurisdições administrativas, nos municípios, é disciplinado pelas respectivas legislações complementares que instituíram o Código Tributário de seus municípios, estabelecendo o princípio de paridade de tratamento das partes, conferindo certo grau de imparcialidade no julgamento do conflito administrativo fiscal. Da decisão monocrática caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, nos prazos fixados, enumerando a condição objetiva para o exercício do duplo grau de jurisdição administrativa.

Os recursos dirigidos à segunda instância revestem a natureza de hierárquicos impróprios porque há a crença de que inexistente qualquer vínculo de subordinação entre a Secretaria Municipal de Fazenda, órgão primevo que tem sob sua direção as autoridades julgadoras de primeira instância, e as sessões do colegiado do Conselho de Contribuintes (Decreto Municipal nº 125/2002)⁸⁶, órgão de segunda instância, do município de Maracaju; por sua vez, se não há natureza hierárquica entre o Secretário da Fazenda e o colegiado neste município, em Sidrolândia, esta assertiva não pode deixar de ser afirmada.

⁸⁶ MATO GROSSO DO SUL. **Decreto Municipal de Maracaju – MS nº 125 de 19 de setembro de 2022.** Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a1/ms/m/maracaju/decreto/2002/12/125/decreto-n-125-2002-institui-o-regimento-interno-do-conselho-municipal-de-contribuintes> . Acesso em: 9 jun. 2022.

Por outro lado, da leitura do capítulo da finalidade, organização e competência fixada pelo Decreto Municipal nº 125/2002, que instituiu o Regimento Interno do Conselho Municipal de Contribuintes de Maracaju – MS, em seu art. 4º, de que trata a forma de escolha dos membros daquele conselho, é importante salientar que, para que o conselho desempenhe de forma satisfatória a análise de seus julgados, é necessário que as seleções dos conselheiros sejam baseadas em critérios objetivos, que considerem a representatividade dos seus membros e o nível dos seus conhecimentos técnicos, contribuindo para que suas decisões sejam justas e em conformidade com os preceitos constitucionais, servindo de respaldo às decisões proferidas pelo colegiado.

No âmbito federal, o processo administrativo fiscal está regulado, dentre outros instrumentos normativos, a exemplo, pelo Decreto nº 70.253/1972⁸⁷, que atribui competência para julgamento de litígios tributários, em grau recursal, no âmbito da Secretaria da Receita Federal junto ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, consoante o disposto na redação prevista no art. 25, inciso II, do Decreto nº 70.235/72, fixando a competência, em segunda instância administrativa, ao órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial.

Nesse passo, insta observar que desde a edição do Decreto nº 70.235/1972, já se previa a exigência da criação de órgão colegiado em forma de Conselho, para julgamento, em segunda instância administrativa, dos recursos voluntários e/ou *ex officio*, demonstrando uma tendência de efetividade para distribuição de justiça administrativa consentânea da segurança jurídica que se requer dos julgados administrativos. Proferida a decisão monocrática de primeiro grau pela autoridade administrativa, a saber, pelo Secretário Municipal da Fazenda de Sidrolândia, este de nomeação exclusiva como agente público e de confiança do Prefeito Municipal, poderá haver recurso contra sua decisão. Existindo o recurso, a decisão será submetida ao segundo grau de jurisdição, que é exercido pelo Chefe do Poder Executivo, vale dizer, o Prefeito Municipal, este que nomeou, sob sua *confiança*, a autoridade administrativa de primeiro grau. Evidencia-se que a primeira autoridade é vinculada, hierarquicamente, ao julgador de segundo grau, o que por si só, levanta questões acerca da segurança jurídica destas decisões em segundo grau. Esse cenário contribui para que, em casos pontuais, haja a provocação ao poder Judiciário para que se cumpra a máxima de “que nenhuma lesão ou

⁸⁷ BRASIL. **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**, que “dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Disponível em: D70235cons (planalto.gov.br). Acesso em: 10 jan. 2022.

ameaça a direito será excluída da apreciação do poder Judiciário”, consagrada na Carta Política da República do Brasil.

Surgem questões pontuais acerca da confiança nas decisões administrativas, tanto para a sociedade, quanto para a administração pública, em relação à segurança jurídica. Neste estudo, posicionamos-nos para que, no caso do município de Sidrolândia, constate-se a inequívoca necessidade de criação, implementação e instalação de um órgão colegiado, que poderá ser instituído como Conselho de Contribuintes, seguindo o modelo apontado no município de Maracaju, com o devido aprimoramento dos procedimentos, que será alvo de estudos no capítulo terceiro.

2.2 Aspectos contrapostos dos processos

Cumprir informar que antes das legislações complementares instituidoras dos Códigos Tributários Municipais de Maracaju e Sidrolândia, os procedimentos se davam com base em legislações pretéritas, mormente com aplicação inequívoca do Direito Administrativo com reflexo coligado ao direito tributário, notadamente procedimental nestes municípios, observando a sistemática processual aplicada, subsidiariamente, pelo direito administrativo consubstanciado no Código de Processo Civil de 1973, no que coubesse, procurando dar a roupagem do devido processo legal, tais como a ampla defesa e o contraditório.

Com o advento dos Códigos Tributários dos municípios, o processo administrativo tributário com as suas normativas, regulações e aplicações hodierna das legislações apontadas neste estudo, foi sendo regulado, sucessiva e subsidiariamente, pelos atos normativos, portarias e demais dispositivos infralegais, sempre com o escopo de propalar a aplicação da melhor teoria geral do procedimento administrativo fiscal. Nesse passo, levada em consideração a análise de cada um dos procedimentos realizados no capítulo anterior, destaca-se os aspectos discrepantes entre os processos (e procedimentos) de Maracaju e Sidrolândia.

Como explanado no tópico anterior, repise-se, enquanto os recursos dirigidos à segunda instância revestem-se como hierárquicos impróprios, porque, se quer crer que inexistente qualquer vínculo de subordinação entre a Secretaria Municipal de Fazenda, órgão primevo que tem sob sua direção as autoridades julgadoras de primeira instância, e as sessões do colegiado do Conselho de Contribuintes, órgão de segunda instância, do município de Maracaju; se não há natureza hierárquica entre o Secretário da Fazenda e o colegiado neste

município, havendo ampla liberdade para se proferir decisão jurídica, e não política, acerca do caso pontual posto para discussão.

Por outro lado, no município de Sidrolândia a assertiva não pode deixar de ser afirmada. Com efeito, proferida a decisão monocrática de primeiro grau pela autoridade administrativa do Secretário Municipal da Fazenda, lembre-se, este de nomeação exclusiva como agente público, de confiança inequívoca do Chefe do Poder Executivo Municipal, e neste caso havendo recurso contra decisão da autoridade administrativa de primeiro grau, no caso, o Secretário da Fazenda, àquela será submetida ao segundo grau de jurisdição, que é exercido pelo Chefe do Poder Executivo, vale dizer, o Prefeito Municipal, que nomeou sob sua *confiança* o secretário então autoridade administrativa, ligado hierarquicamente ao julgador de segundo grau, que por si só, resulta relevo acerca da segurança jurídica destas decisões em segundo grau.

Observe-se que, em nenhuma das etapas no município de Sidrolândia, há julgamento por órgão colegiado, tal como ocorre no município de Maracaju. Se não há órgãos colegiados para julgamento de impugnações e recursos em segundo grau de jurisdição no município de Sidrolândia, poder-se-ia propor, de acordo com o estudo desenvolvido até aqui, a criação e instalação de unidades especializadas em sede de contencioso administrativo de segundo grau, integrantes de estrutura hierárquica, com a competência para análise das impugnações e recursos descentralizando das mãos da autoridade final do Chefe do Poder Executivo do Município, neste caso, o prefeito municipal, visto que o colegiado é um tendência utilizada na maioria dos municípios, a exemplo daqueles melhor estruturados no país.

Conquanto, o modelo de colegiado através do Conselho de Contribuintes do município de Maracaju tenha uma estrutura que demande estudos, rubrica específica através de legislação pontual para sua criação e instalação, as unidades especializadas em sede de contencioso administrativo de segundo grau seria uma saída processual legítima a sustentar a segurança jurídica. Por outro lado, com advento desses novos órgãos especializados, conquanto o auditor autor da autuação não poderia se pronunciar em casos de petições, impugnações ou, e caso houvesse algum esclarecimento a prestar acerca das autuações ou necessidade de novas diligências, ainda assim o julgamento não haveria de ter a sua intervenção direta no caso concreto.

A estrutura hierárquica nas decisões monocráticas da autoridade administrativa do município de Sidrolândia, revela-nos que não há independência técnica do Secretário Municipal da Fazenda ao Prefeito do Município, para efeitos administrativos, este último que exerce poder de hierarquia sobre aquele agente político, nomeado sob a sua estrita confiança.

Observa-se que, no município de Maracaju, por sua vez, esta situação não prevalece. Com efeito, proferida a decisão monocrática da autoridade administrativa, o Secretário da Fazenda esgota a sua jurisdição administrativa, e, em caso de recurso voluntário, o colegiado do Conselho de Contribuintes tem total independência jurídica para revisão e decisão acerca dos julgados do *juízo administrativo a quo*, inexistindo qualquer vínculo para efeitos administrativos. Dessa forma, é seguro afirmar que não há comprometimento da independência e autonomia do Conselho de Contribuintes quanto às matérias de sua competência.

Anote-se o caráter de publicidade do colegiado de Contribuintes do município de Maracaju, as sessões abertas ao público em geral com autorização e possibilidade de sustentação oral, demonstrando, de forma inequívoca, a aplicação do princípio de transparência, inclusive com seus acórdãos publicados com seus relatórios, votos e fundamentação jurídica, na íntegra, no Diário Eletrônico do Município. Esta conduta não ocorre perante a atividade processual do procedimento administrativo tributário do município de Sidrolândia, notadamente porque não há colegiado em segunda instância. Dessa forma, resta prejudicada a decisão de segundo grau, exercida pelo Prefeito Municipal, com o auxílio da procuradoria jurídica do Município, que esgota o tema na esfera da jurisdição administrativa.

Independente das fases processuais utilizadas em ambos os municípios, busca-se, de forma objetiva e líquida, através dos procedimentos, a conciliação de interesses da Administração Pública com os sujeitos das relações jurídicas tributárias, tendo como finalidade encerrar o conflito de interesses existentes. Ao contribuinte é reservado o direito de poder argumentar sobre a questão jurídica, os seus efeitos, a sua legalidade e aplicação do débito, conciliados aos interesses do fisco, resultando na pacificação pela justiça administrativa. Reconhece-se as vantagens do procedimento administrativo tributário, no escopo de dirimir as questões objeto do conflito de interesses do poder público com o contribuinte/sujeito da relação jurídica tributária, evitando-se a judicialização e resolvendo eventual conflito através da via administrativa.

2.3 Análise prática dos atos processuais administrativos

Estabelece o art. 5.º, LV, da Constituição Federal⁸⁸ que, aos litigantes, em processo judicial ou administrativo serão assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a eles inerentes. Tal dispositivo assegura ao contribuinte o processo administrativo-tributário, com estes princípios garantidos, não podendo haver limitação aos recursos. A relação tributária desenvolvida na área administrativa é ato conjunto praticado pelo contribuinte e fisco, tendo como objetivo comum ajustar os interesses em conflito.

Assim sendo, cabe ao Estado, neste caso, aos municípios, em nível administrativo, organizar-se para apreciar a pretensão do contribuinte de ver solucionado os seus embates com o fisco, mediante pronunciamento de órgãos estruturados especificamente para tal finalidade. Este estudo busca propor, através da criação de uma lei específica de processo administrativo tributário, uma reestruturação da estrutura hierárquica da Secretaria de Finanças ou Fazenda, no âmbito da administração tributária e a criação de um departamento de tributação e julgamento, consentâneo na formação de uma divisão especializada no contencioso administrativo de 1º grau e divisão de julgamento, em ambos municípios. Dessa forma, estaria evidente a garantia da independência de suas decisões monocráticas no âmbito da atividade administrativa fiscal e/ou tributária.

Verificada a parametricidade entre a regra geral aplicável ao processo administrativo tributário e aquele observado no âmbito dos municípios, bem como do delineamento de seus aspectos normativos e práticos, busca-se análise prática para a melhoria dos processos, quer na sua constituição, inserção tecnológica, ritos e práticas processuais, observando-se aqueles gráficos insertos nesta dissertação quando do exame do capítulo primeiro. Importante ressaltar, com relação aos dados levantados e informados no primeiro capítulo deste estudo, no que diz respeito ao número de processos protocolizados perante a Secretaria de Fazenda de cada município, evidencia-se uma demanda administrativa significativa por parte dos contribuintes e há a demonstração de que, destas decisões, poucas são judicializadas pelos contribuintes nos municípios em estudo. Dessa forma, podemos perceber que cada município, embora possam apresentar limitações, contribuem para a presença inequívoca da imparcialidade nas decisões, a celeridade, a eficiência, dentre outros princípios constitucionais

⁸⁸ BRASIL, **Constituição Federal**. Art. 5.º “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) 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.”

adequadamente cumpridos e alcançados por meio do processo administrativo, desonerando a tutela judicial.

A efetividade apresentada nos dados postos no capítulo inicial, fornece ferramentas para analisarmos a aplicação destes, demonstrando quais são as semelhanças e diferenças entre os municípios. Nestes anos de funcionamento do Conselho de Contribuintes do município de Maracaju, podemos perceber as vantagens da existência de um órgão colegiado em sede de contencioso administrativo de segundo grau, em relação ao sistema que vigia anteriormente. Notadamente no que concerne ao julgamento monocrático em primeiro e segundo grau, do qual participamos pessoalmente, quando do exercício como auditora no município de Maracaju e, atualmente, como auditora no município de Sidrolândia, destaca-se: (a) *ganho de celeridade* - processos devidamente instruídos, com um rito administrativo relativamente mais pesado, mas que gera ao contribuinte respostas rápidas em relação ao sistema anterior. Mesmo considerando-se, em alguns casos, serem necessárias diligências para a colheita de novos subsídios, ainda assim, apesar de certa resistência da administração tributária, há ganho de tempo em relação ao sistema anterior, de julgamento monocrático; (b) *ganho em legitimidade da decisão administrativa* - isto decorre da apreciação dos recursos por um órgão colegiado bem estruturado e composto de pessoas com alto conhecimento técnico, com a evidente aplicação da imparcialidade de interesses nos negócios do poder público. Ressalta-se que metade dos componentes do atual quadro do colegiado em funcionamento abrange conselheiros indicados por entidades representativas dos contribuintes; (c) *ganho na qualidade da instrução dos processos* – exame profundo pelo qual passam os lançamentos, englobando inclusive profícuos debates nas *sessões públicas de julgamento*, mobilizando a representação fiscal, os conselheiros ou até mesmo advogado do contribuinte, quando necessário, visto que é possível solicitar sustentação oral para o dia do julgamento. As diligências, claro, que muitas vezes enriquecem consideravelmente a instrução dos processos; e (d) *ganho de qualidade e rapidez nas execuções fiscais e demais procedimentos judiciais envolvendo a Fazenda e os contribuintes* – decorrência natural do apontado nos itens a e c supra.

A Procuradoria do Município conta com as melhores condições para sustentar as pretensões da municipalidade quando da judicialização, bem como pode agilizar a inscrição dos débitos dos contribuintes na dívida ativa, quando for o caso. Tudo isso contribui para o desempenho de resultado e qualidades das decisões expedidas pelo Conselho de Contribuintes do município de Maracaju, enquanto, as decisões proferidas em segundo grau, de caráter monocrático, no município de Sidrolândia, apontam, pela falta, em tese, da imparcialidade da

decisão proferida em primeiro grau de jurisdição administrativa. Quando tem-se a autonomia de um colegiado, como no caso do Conselho de Contribuintes do município de Maracaju, verifica-se um aumento da segurança jurídica dos julgamentos.

Como se vê, prestigiando-se a atividade judicante na esfera administrativa, e incrementando-a mediante a instalação de um órgão colegiado de julgamento, obtém-se o acertamento da relação jurídico-tributária com eficiência, fato esse que interessa não só ao contribuinte, como também ao fisco. Não se olvide que as decisões proferidas em segundo grau de jurisdição administrativa, de forma monocrática, pelo Chefe do Poder Executivo, do município de Sidrolândia, possuem a deliberada fundamentação, as informações e elementos que procuram proferir julgamento justo e com qualidade. Todavia, é importante esclarecer que a interpretação em si da norma tributária, fundamentalmente objetiva e relacionada a aplicação da lei ao caso concreto, examinada por um colegiado autônomo e independente, traria maior enriquecimento jurídico e econômico ao município, notadamente na medida em que assegura a legítima segurança jurídica das normas tributárias do município em questão.

A Constituição Federal Brasileira, em seu Título I, apresenta os “princípios fundamentais”, segundo o ensinamento do doutrinador Pinho⁸⁹, compreende-se que:

Princípios fundamentais são as normas jurídicas informadoras do ordenamento constitucional brasileiro. Sobre essas diretrizes básicas foi elaborada a Constituição brasileira. Contêm os mais importantes valores que influenciaram a elaboração da Constituição da República Federativa do Brasil. (PINHO, 2018, p. 85).

Logo, os princípios são repletos de normatividades que coordenam o ordenamento constitucional brasileiro de maneira vinculante, são espécies do gênero normas jurídicas e são referências para a escrita do texto constitucional. Por portarem um conteúdo mais idealístico, são repletos de moralidade, igualdade e dignidade da pessoa humana. Os ensinamentos devem ser obedecidos a rigor e cumpridos, e que, qualquer forma de relutância a norma infraconstitucional, vem a violar os princípios institucionais, acentuando a ilegalidade desses atos. Dito isso, quando dos julgamentos dos recursos proferidos em sede das impugnações, e suspensão da exigibilidade até decisão final em segunda grau de jurisdição administrativa e, por outro lado, buscando sempre a qualidade técnica das fundamentações das decisões, que não estejam distantes dos fatos tributários, vinculando-se os julgadores dentro da administração, tomando-se medidas efetivas com a justa pretensão de que os objetivos sejam alcançados como distribuição da atividade da justiça administrativa.

⁸⁹ PINHO, Rodrigo César Rebello. **Direito constitucional:** teoria geral da constituição e direitos fundamentais. 16. ed. São Paulo: Saraiva, Educação, 2018.

3. EXAME DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS SOB A PERSPECTIVA DOS DIREITOS DO CONTRIBUINTE

Firmadas as premissas processuais, na análise comparativa da fase contenciosa administrativa, nas cidades de Maracaju e Sidrolândia/MS, este capítulo visa promover o exame e a interpretação dos processos implementados nos municípios sob a perspectiva do direito constitucional e administrativo fiscal, sempre observando o rito processual em busca de assegurar ao contribuinte o devido cumprimento dos princípios constitucionais. Destaca-se que o processo administrativo tributário pode ser um mecanismo alternativo de resolução de conflitos, com o objetivo de promover a justiça fiscal e a proteção de outros valores, tais como a ordem social e a segurança jurídica. É necessário analisar a aplicação dos direitos fundamentais, especialmente no âmbito dos princípios constitucionais inseridos na relação administrativa-tributária, tendo como escopo fomentar a segurança jurídica advinda do Estado Democrático de Direito.

Para viabilizar o processo administrativo fiscal, deixando-o imprescindível, conforme o art. 5º, inciso LV⁹⁰, da CF que dispõe que aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, são assegurados o contraditório e a ampla defesa. Desta forma, os legisladores constituintes outorgaram aos contribuintes, direitos indiscutíveis e garantias fundamentais, através do campo da administração tributária, para que sua ampla defesa por meio do devido processo legal não possua quaisquer entraves, ocorrendo maneira irrestrita e em incondicional exercício.

Assim, o processo administrativo fiscal fundamenta-se nas divergências administrativas tributárias que decorrem do relacionamento entre contribuintes e fisco. Por um lado, o fisco visa arrecadar uma determinada quantia devida pelo não cumprimento das obrigações principais e/ou acessórias, por outro, o contribuinte pensa que o pedido do fisco é impossível e o considera impróprio ou indevido. Em virtude da necessidade de dirimir os conflitos existentes entre o fisco e o contribuinte, além dos procedimentos judiciais, também devem ser estipulados os procedimentos administrativos tributários, incluindo as atribuições básicas da ampla defesa e do contraditório, bem como dos meios e recursos inerentes ao processo administrativo.

⁹⁰ BRASIL, **Constituição Federal**. Art. 5º. (...). LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

Além das disposições explícitas contidas no art. 5º, inciso LV, da CF, cabe ressaltar que os processos administrativos fiscais serão gerados pela aplicação sistemática do art. 5º, inciso LIV, estipulando que “ninguém será privado de sua liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”; bem como da alínea ‘a’, do inciso XXXIV, do aludido artigo, ao estabelecer que “são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas (...) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder”. Além do mais, no âmbito da legislação complementar, a garantia do processo administrativo tributário encontra-se em diversos dispositivos do Código Tributário Nacional (CTN), aprovada pela Lei n. Decreto nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, recebido pela nova ordem constitucional com regime jurídico complementar, notadamente nos artigos 145⁹¹, 151⁹², inciso III e artigo 201⁹³.

Em relação às pretensões de cunho tributário formalizadas pela Fazenda Pública gozarem da presunção de legalidade, tendo em vista que o agente público só pode fazer ou deixar de fazer o que está previsto em lei (ato vinculado), é preciso dizer que essa presunção é relativa e jamais poderá ser tomada como de caráter absoluto. Há expressa previsão no art. 145, do CTN, assegurando a possibilidade de alterar o lançamento tributário por meio de resistência manifestada em “impugnação do sujeito passivo” (inciso I), e até mesmo mediante atos do próprio Poder Público por meio de “recurso de ofício” (inciso II) ou “iniciativa de ofício da autoridade administrativa” (inciso III), quando constatada qualquer desconformidade que desqualifique a pretensão formalizada pela Fazenda Pública. Já o art.151 dispõe que suspendem a exigibilidade do crédito tributário, quando: [...] III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo administrativo; e o art.201 que informa, Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.

Nesse passo, o texto constitucional de 1988 e a Lei Tributária Nacional (CTN), garantem aos contribuintes o processo administrativo fiscal como verdadeiro instrumento de ajuste das relações tributárias, pautado nos mais diversos instrumentos de defesa nacional e

⁹¹Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: I – impugnação do sujeito passivo; II – recurso de ofício; III – iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no [...]

⁹² Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: [...] III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo administrativo;

⁹³Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.

leis. Em caso de contradição, é vedada qualquer restrição de recursos ou meios necessários à defesa de forma irrestrita e incondicional. Desta forma, este capítulo tem como objetivo tratar uma visão crítica do processo administrativo tributário, bem como analisar as garantias dos direitos fundamentais, inerentes a este procedimento, no Estado Democrático de Direito, externando um exame sob a perspectiva do Direito Constitucional do Contribuinte, velando pelo seu regular cumprimento.

O objetivo é esclarecer como a legislação brasileira vigente trata da proteção dos princípios fundamentais na relação entre a administração pública e os seus administrados, notadamente na área do direito tributário. Ademais, nota-se que no processo de tributação administrativa, existe um conjunto de ações ou procedimentos administrativos que visam a aplicação das regras do direito tributário visando a resolução de conflitos entre o fisco e os contribuintes com obrigações fiscais. Nos municípios objeto da pesquisa, vale dizer, Maracaju e Sidrolândia é importante informar que possuem fases e procedimentos que devem assegurar ao contribuinte uma decisão mais adequada possível, consentânea da segurança jurídica. Desta forma, a pretensão possui relevância uma vez que, o processo administrativo tributário não só atraiu a atenção do meio acadêmico, mas também despertou interesse generalizado na sociedade, por ser um meio eficaz na resolução de conflitos, intentando desafogar a efêmera judicialização perante o poder Judiciário.

Nessa perspectiva, faz-se necessário que os municípios em estudo busquem a adequação e construção gradativa de aplicação dos princípios constitucionais de forma cada vez mais adequada visando assegurar ao contribuinte a resolução dos conflitos por meio do processo administrativo tributário célere, eficiente, eficaz e seguro. Destaca-se de antemão que os princípios são a base estrutural da lei, e como normas jurídicas, são utilizadas simultaneamente como parâmetros hermenêuticos e elementos de integração de lacunas. Não só isso, eles também representam o valor estrutural do sistema jurídico. Canotilho (1999)⁹⁴ ensina que os princípios são normas abstratas, que se prestam a mediações concretizadoras a cumprir um papel fundamental: são fundamento das regras. Ademais, vale ressaltar que, de maneira geral, os princípios constitucionais da administração pública são reproduzidos no artigo 37 da Constituição da República Federativa de 1988, e devem ser aplicados aos procedimentos de cobrança e administração de impostos.

Assim, além desse rol taxativo na Constituição da República do Brasil, quais sejam: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. A administração pública

⁹⁴ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 3ª ed. (reimpressão). Coimbra: Almedina, 1999.

deve obedecer aos princípios e regulamentos implícitos no Estado Democrático de Direito. Desta forma, é válido destacar os princípios que fazem parte do processo administrativo tributário. O primeiro deles é o princípio da Legalidade tributária, que está disposto no inciso primeiro, do art. 150, da Constituição Federal, onde disserta a proibição de exigir ou aumentar a tributação do estado, sem lei que o estabeleça. Portanto, esta é uma garantia institucional obtida pelos cidadãos, para impedir a criação arbitrária, sujeita à vontade e às exigências do Estado.

Têm-se ainda o princípio da impessoalidade, que disserta que a entidade tributária deve atuar de forma objetiva e justa, renunciando a quaisquer interesses pessoais ou escusos. Assim, as entidades tributárias e suas autoridades competentes devem atuar de forma objetiva e imparcial. O princípio do devido processo legal, constitui uma garantia ao atendimento dos demais princípios como o da legalidade, isonomia, capacidade contributiva, anterioridade, não confisco dentre outros que devem ser devidamente assegurados no processo⁹⁵, inclui garantias quanto ao atendimento aos princípios da legalidade, isonomia, capacidade contributiva, anterioridade, não confisco etc. Ou seja, garante o atendimento da norma estipulada no artigo 5º da Constituição, quais sejam: (i) direito de impugnação administrativa à pretensão fiscal (inciso LIV); (ii) direito à autoridade julgadora competente (inciso LIII); (iii) direito ao contraditório (inciso LV); (iv) direito à cognição formal e material ampla (inciso LV); (v) direito à produção de provas (inciso LV) e, (vi) direito a recurso hierárquico (inciso LV).

É fato, pois, que de tudo que foi discorrido, observa-se a clara proteção do texto constitucional em favor do contribuinte para o exercício do regular acesso à jurisdição administrativa perante os Municípios. Por outro lado, é garantido o princípio do contraditório e da ampla defesa, consoante o artigo 5º do artigo LV da Constituição Federal estipula claramente que uma ampla defesa como garantia constitucional pode se resumir no direito de apresentar acusações, apresentar provas e participar das demandas dos oponentes ou das provas por eles determinadas. Assim, o juiz exige e toma todas as medidas que possam ajudar a defender seus interesses de acordo com as circunstâncias do caso e a lei implementada.

Assim, sintetiza-se como a possibilidade de discutir a favor de si próprio, as condutas, fatos, argumentos e explicações que podem causar danos físicos, materiais ou morais. Desta forma, o contribuinte tem o direito de contestar a atuação do órgão administrativo com base neste direito, podendo apresentar impugnação administrativa e formular sua resistência formal à pretensão do fisco. A apresentação da defesa promove a instauração de contencioso

⁹⁵ MARINS. James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. 5ª ed. São Paulo: Dialética. 2010, p. 168 - 169.

administrativo fiscal entre o Estado e o contribuinte, e o processo administrativo tributário é a ferramenta legal para a resolução de litígios. Destaca-se que é por meio deste processo que os contribuintes podem se manifestar contradizer as acusações e apresentar argumentos e evidências contrárias. Além do direito de fornecer evidências, é seu direito básico ouvir e ver todas as suas alegações de defesa.

Existe ainda no processo administrativo tributário, o princípio da ampla competência decisória, que disserta que o órgão de julgamento fiscal tem a responsabilidade de compreender e apreciar integralmente as alegações e provas levantadas pelas partes no litígio tributário⁹⁶. E, após apurar os fatos e alegações jurídicas submetidas ao processo administrativo tributário para julgamento, sua decisão deve ser exarada, e todas as formas e méritos devem ser considerados. Em relação às instruções probatórias para a convicção do juiz na sentença, torna-se necessário a identificação dos aspectos convergentes e divergentes referente aos elementos probatórios apresentados, uma vez que, a condenação deve resultar da confrontação e apreciação dessas provas⁹⁷.

Por meio dessa medida, o juiz passa a atribuir uma força axiológica maior ou menor sobre cada prova, estabelecendo seu convencimento em todo o conjunto das provas e, portanto, concluindo sobre a ocorrência ou não do fato jurídico tributário, sendo este devidamente fundamentado. Em seguimento, têm-se o princípio da ampla instrução probatória, que define que os contribuintes têm o direito de apresentar provas por quaisquer meios legais permitidos por lei. E na peça de defesa, é necessário apontar os fatos e as razões jurídicas para fundamentar as divergências de opinião sobre as alegações tributárias.

Segundo este princípio o contribuinte deve também apresentar os documentos que considere necessários para fundamentar as suas alegações e solicitar a perícia, a devida diligência e outras formas de prova para esclarecer os fatos em litígio. Assim, este princípio garante também que o órgão da administração pública não deve interferir ou mesmo impor quaisquer entraves, de forma a evitar a comprovação no processo administrativo tributário. Desta forma, no prazo previsto nas normas processuais, o contribuinte poderá utilizar todas as provas que julgar necessárias para fundamentar sua defesa.

Têm-se ainda o princípio do duplo grau de jurisdição, que como princípio do direito processual, a dupla jurisdição visa garantir que as partes relacionadas revisem as sentenças que apresentam menor desvantagem, em grau superior. Como qualquer processo, a dupla jurisdição, está subentendido no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, quando também se

⁹⁶ *ibidem*

⁹⁷ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 318.

trata do contraditório e ampla defesa, e utiliza os meios e recursos que lhe são inerentes para o tratamento dos conflitos. O duplo de grau de jurisdição é o direito de recurso, ou seja, a parte vencida deve ver o direito do outro juiz de considerar suas pertinências, pois o outro juiz pode reconhecer a relevância de seus argumentos, e pode fazer julgamentos alternativos ao original julgamento, tudo para garantia da certeza e estabilidade na tomada de decisões.

Dessa forma, é de fundamental importância, ou seja, dever da autoridade administrativa tanto em primeira instância, assim como em segundo grau seja no município de Maracaju ou no município de Sidrolândia, que o julgamento e as decisões caminhem pautados no cumprimento dos preceitos constitucionais, para que as decisões sejam proferidas na maior licitude possível e que o contribuinte possa devidamente reconhecer a correta aplicação do princípio do contraditório e da ampla defesa. No processo administrativo o controle dos atos do poder público pode ser realizado por meio dos recursos administrativos que os sujeitos passivos utilizam para solicitar o reexame das decisões, o que é defendido por alguns juristas como exercício do autocontrole, com a fiscalização, revisão e correção dos atos realizados pela própria administração, uma vez que no Brasil, seguindo esse entendimento, não se tem propriamente jurisdição, mas duplo grau de controle ou de julgamento. Ocorre que, uma vez que são devidamente assegurados o contraditório e ampla defesa como decorrência da proteção constitucional, entendemos a existência do segundo grau de jurisdição na via administrativa ⁹⁸.

Outro princípio inerente ao processo administrativo tributário é o princípio do julgador competente, não pode obedecer ao poder hierárquico típico das funções administrativas do estado, uma vez que para que o julgamento seja justo e imparcial, o juiz deve ser dotado de capacidade judiciária previamente estabelecida na legislação⁹⁹. Porém, os órgãos julgadores devem obedecer aos poderes hierárquicos em suas funções administrativas típicas, como horário de funcionamento, critérios de nomeação etc¹⁰⁰.

Por fim, os incisos XXXVII e LIII do artigo 5º da Constituição Federal expressa e estipula que a administração pública deve constituir a garantia de julgamento justo aos contribuintes com órgãos independentes e imparciais, para que se cumpra a máxima de que ninguém será processado nem sentenciado pela autoridade competente, e no caso em exame, do órgão administrativo dos municípios em pesquisa, antes de decidir sobre litígios tributários. Em seguimento, têm-se também o princípio da oficialidade, que determina que a

⁹⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, *op. cit.*, p.39.

⁹⁹ MARINS, *op. cit.*

¹⁰⁰ MACHADO SEGUNDO, *op. cit.*

movimentação do processo administrativo, mesmo que instaurado por um particular, é cabível à administração pública. Assim, uma vez iniciado o processo, ele pertence ao poder público e, mesmo que haja inércia do gestor, este é responsável pelo seu impulsionamento até a decisão final.

Desta forma, a autoridade administrativa é responsável por iniciar, impulsionar e encerrar os procedimentos administrativos. A legalidade estrita vincula as ações administrativas, portanto, se comporta como ao contrário dos procedimentos judiciais, onde se as partes não se manifestarem, o procedimento será encerrado sem o mérito da causa. Ademais, iniciado o processo administrativo tributário, as ações administrativas nele contidas serão legalmente fiscalizadas, cabendo à autoridade judiciária competente manifestar-se sobre os conflitos ali instituídos, de forma a encerrar o litígio no âmbito administrativo. Embora a decisão final do juiz seja moldada por convicção pessoal, ela também obrigatoriamente deve ser baseada nas evidências e provas fornecidas pelas partes.

Têm-se ainda o princípio da finalidade, que tem como objetivo controlar os atos emanados dos agentes e servidores da Administração e dos administrados, na composição do conflito dos interesses entre público e privado, o princípio da finalidade apresenta-se como de fundamental importância no primado da celeridade, para extinguir o litígio entre o Fisco e o contribuinte, tal como colocado por Cleide Previtalli. Cais¹⁰¹. Pauta-se ainda, no processo administrativo tributário, o princípio da razoabilidade e proporcionalidade, que exige que os administradores tomem como critério o padrão de mensurabilidade e o equilíbrio entre os comportamentos realizados, ou seja, haja com ponderação com os objetivos perseguidos e conseqüentemente com as conseqüências dos comportamentos.

A Lei Federal nº 9.784/99, no artigo 2º, parágrafo único, inciso VI, consagra o princípio da proporcionalidade (i) exigir adequação de fins e meios; e (ii) vedar o estabelecimento de obrigações, restrições e sanções superiores ao estritamente necessário. Têm-se ainda o princípio da segurança jurídica, que têm como objetivo ajudar a promover a valorização da sociedade e a inspirar a edição e a boa aplicação de leis, decretos, sentenças, ações administrativas etc. Trazendo estabilidade e segurança à aplicação da lei. Não se deve esquecer que direito e segurança jurídica são conceitos interligados internamente. O ser humano está constantemente em busca de segurança para tornar sua vida e suas ações previsíveis. Esta é uma característica psicológica inerente à sua essência. Para Carrazza¹⁰², o

¹⁰¹ CAIS, Cleide Previtalli. **O processo tributário**. 7ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 238

¹⁰² CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 421.

princípio também exige que o contribuinte preveja objetivamente seus direitos e obrigações tributárias. “só podem surgir de lei, igual para todos, irretroativa e votada pela pessoa política competente.” Existe ainda o princípio da razoável duração do processo que visa garantir a agilidade no processamento do processo sem comprometer seu efeito legal. Basicamente, é um equilíbrio entre a velocidade exigida pela jurisdição e a responsabilidade de garantir um julgamento justo. Entende-se que quanto mais controle, mais realista e justa será a solução final, mas demora mais para resolver o processo. Portanto, este princípio visa garantir um equilíbrio entre rapidez e justiça.

Por fim, existe o princípio do formalismo moderado, que é uma média entre o formalismo judicial rígido e o formalismo moderado, a exemplo do processo administrativo, que possui regras e ritos mais simplificados, tendo uma redução de formalidades desnecessárias, mas sem deixar de propiciar um grau de certeza, segurança, respeito aos direitos dos sujeitos, o contraditório e a ampla defesa. Há uma interpretação flexível e razoável quanto às formas, pautadas na segurança jurídica, para evitar que estas sejam vistas como um fim em si mesmas, desconectando-se da finalidade do processo. A celeridade é um componente imprescindível, tendo em vista que a constituição garante a duração razoável do processo, comando que se aplica aos processos administrativos tributários. Nesse sentido, ritos simplificados proporcionam um efetivo cumprimento desse princípio ao reduzir os trâmites desnecessários para a efetiva resolução do conflito¹⁰³.

Desta forma, o princípio do formalismo moderado está relacionado com o equilíbrio entre o princípio da eficiência e o princípio da segurança jurídica. Destaca-se que os direitos fundamentais, vieram como resultado de uma mobilização de constitucionalização dos direitos que se iniciou nos primórdios do século XVIII. E atualmente são tidos como patrimônio comum da humanidade e além disso são reconhecidos internacionalmente a partir da Declaração da Organização das Nações Unidas de 1948. Dessa forma, compreende-se que os direitos fundamentais da pessoa humana positivados são disposições declaratórias apoiada nos princípios, concretizada por meio de garantias estabelecidas no ordenamento jurídico e que são instrumentos de proteção do indivíduo frente à atuação do Estado¹⁰⁴.

No mesmo sentido Uad Bulus, leciona que os direitos fundamentais do homem, “nascem, morrem e extinguem-se. Não são obra da natureza, mas das necessidades humanas, ampliando-se ou limitando-se a depender do influxo do fato social cambiante”¹⁰⁵ No que

¹⁰³MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo moderno**. 9ª ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 203.

¹⁰⁴SILVA, José Afonso da, *op. cit.*

¹⁰⁵BULUS, Uad Lammêgo. **Constituição Federal Anotada**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

tange à Constituição da República Federal do Brasil de 1988, os direitos fundamentais estão colacionados no título II do texto constitucional do artigo 5º ao 17º. Assim, nota-se que todos os direitos elencados no aludido capítulo versam de direitos fundamentais. Desta forma, entende-se que diferentemente do que é lecionado habitualmente, os direitos fundamentais não estão apenas no artigo 5º da Constituição Federal de 1988. Além desses artigos, temos ao longo do texto constitucional diversos direitos considerados fundamentais, tais como os artigos 205, 225, 226¹⁰⁶, dentre outros.

A constituição seja formal ou material assegura direitos fundamentais relacionados à dignidade da pessoa humana, para que o indivíduo tenha garantias básicas para que sua existência transcorra de forma digna. Direitos e garantias fundamentais presentes na Constituição são interligados com a Declaração dos Direitos Humanos, com o objetivo de conferir dignidade à vida humana e proteção dos indivíduos¹⁰⁷. Nesta senda, pode-se dizer que os direitos podem ser considerados como bens e vantagens inseridos no preceito constitucional. Ressalta-se ainda o entendimento de Miranda¹⁰⁸ que disserta que estes têm determinadas características que são: “inalienabilidade; imprescritibilidade; irrenunciabilidade; universalidade; limitabilidade; historicidade; inviolabilidade; concorrência; complementaridade”. Assim, é necessário destacar ainda que os direitos fundamentais são irrenunciáveis, não podendo ninguém recusar, e do mesmo modo, ainda são inalienáveis e invioláveis, uma vez que estes surgiram de uma construção histórica. Além disso, não possuem prescrição, e podem ser demandados a qualquer tempo.

Da mesma maneira são considerados universais, isto porque são aplicados sem distinção a todos os indivíduos. Ainda são considerados concorrentes, isto quer dizer que podem ocorrer concomitantemente a outros direitos fundamentais, agindo em complementação, uma vez que estes devem ser interpretados de acordo e em conjugado ao sistema jurídico. Por fim, são limitados, na medida em que se dividem em direitos relativos e direitos absolutos.

Ademais, cumpre ressaltar que relativo aos direitos fundamentais no processo tributário, muitos doutrinadores não mencionam os direitos dos contribuintes ao estudar estes direitos básicos. No entanto, existem doutrinas e legislações que podem comprovar a condição dos contribuintes como titulares de direitos fundamentais. Lobo Torres ensina que o relacionamento entre o tributo e a liberdade é dramático, porque, não obstante o tributo seja a

¹⁰⁶ BRASIL. **Constituição Federal de 1988**, *op. cit.*

¹⁰⁷ MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. Tomo IV. 2ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1998.

¹⁰⁸ *ibidem*.

garantia da liberdade, “possui a extraordinária aptidão para destruí-la”¹⁰⁹. Por outro lado, Helenilson Cunha Pontes¹¹⁰ interpretando a lição acima mencionada escreveu: “É justamente pelas características "dramáticas" da relação entre o indivíduo e o Estado (como entidade tributária) que a aplicação dos direitos fundamentais está relacionada com a legislação tributária, assumindo indiscutível relevo.”.

Portanto, ao se considerar a relação entre o Estado e os cidadãos, os contribuintes são naturalmente considerados titulares de direitos fundamentais, e os direitos fundamentais, como direitos subjetivos, devem estar sujeitos a todos os cidadãos. Apesar de parecer que nem todos os cidadãos são contribuintes, vale a pena explicar por que nos referimos aos direitos básicos dos contribuintes, é porque todos os cidadãos devem ser tratados como contribuintes de alguma forma. Embora nem todos os cidadãos sejam sujeitos passivos da relação tributária, todos acabam arcando com a carga tributária, todos os cidadãos são, em última instância, contribuintes. Dessa forma, ao realizar o pagamento do tributo o contribuinte realiza o exercício da cidadania fiscal. Outro aspecto que está fortemente relacionado aos direitos fundamentais dos contribuintes é a transparência das relações tributárias como instrumento de promoção da segurança jurídica. Assim, no âmbito judicial e administrativo, será garantido a todos um prazo razoável de trâmites e meios para garantir a celeridade do seu processamento, e os direitos e garantias expressos na Constituição não excluem outros direitos e garantias decorrentes dos sistemas e princípios por ela adotados ou dos tratados internacionais aos quais a República Federativa do Brasil tenha aderido.

Por fim, sintetiza-se que os direitos fundamentais assegurados na resolução dos conflitos entre o fisco e o contribuinte, são aqueles delimitados na Constituição Federal de 1988, em seu artigo 5º, bem como os princípios que regulam o processo administrativo, e ainda qualquer norma constitucional definidora ou garantidora de direitos fundamentais, que por conseguinte, deve ter aplicação imediata pelos poderes públicos. Assim, conforme sua competência, devem os poderes: proceder em tempo razoável na elaboração de normas que garantam a exequibilidade dos direitos fundamentais do contribuinte.

Portanto, de acordo com seus poderes, os Municípios incumbem formular normas para garantir que os direitos básicos sejam exequíveis em um prazo razoável; mover-se no âmbito desses direitos; deixar de exercer os preceitos incompatíveis com os direitos fundamentais previstos na Constituição; interpretar os preceitos constitucionais consagradores de direitos

¹⁰⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, v. III, p. 35.

¹¹⁰ PONTES, Helenilson Cunha. O direito ao silêncio no Direito Tributário. *In: Tributos e direitos fundamentais*. FISCHER, Octávio Campos (Coord). São Paulo: Dialética, 2004.

fundamentais na aplicação em casos concretos, procurando sua máxima efetividade; concretizar os direitos fundamentais no exercício de sua competência planificadora, regulamentar e prestadora de serviços¹¹¹.

Os administradores públicos devem buscar de forma determinada a efetividade das resoluções dos conflitos administrativos sempre com o objetivo de um desempenho pautado na deontologia ética, e para que isso ocorra é necessário ter estratégias bem definidas respaldadas na legislação de regência, visando atender as necessidades do contribuinte com obediências aos princípios constitucionais e potencializados com ferramentas e habilidades que possam proporcionar uma maior efetividade da atividade administrativa. Por tudo isso, conclui-se a fundamental importância da aplicação dos princípios constitucionais para a correta visão do processo administrativo tributário na resolução dos conflitos entre o fisco e o contribuinte, efetivando a segurança jurídica com aplicação dos preceitos fundamentais inseridos no texto constitucional e legislações infraconstitucionais hodiernas aplicáveis à espécie do procedimento administrativo contencioso tributário no âmbito dos municípios de Maracaju e Sidrolândia.

3.1 Meios constitucionais de efetivação do processo administrativo tributário: transparência, celeridade e eficiência no âmbito dos municípios da pesquisa

No contexto dos municípios de Maracaju e Sidrolândia, no Estado de Mato Grosso do Sul, observa-se a distinção nas fases processuais do contencioso administrativo tributário e a adoção de procedimentos que possuem as suas especificidades. Para que ocorra a melhor a efetivação da distribuição da justiça administrativa alguns meios constitucionais precisam ser analisados tais como a transferência, a celeridade, a efetividade e a transformação digital do Direito Tributário 4.0. Conforme foi analisado no decorrer dos estudos das fases contenciosas dos municípios, esses tópicos possuem especificidades nos processos e ritos adotados pelas cidades que influenciam de forma direta na distribuição da justiça administrativa. Cumpre ressaltar que, embora pese às opiniões divergentes, adotamos a teoria garantista do processo com vistas a fomentar a regular segurança jurídica na aplicação do direito, notadamente fazendo garantir os princípios, sempre, da ampla defesa e do contraditório. Dessa forma, propomos a realização de uma abordagem que compreende a importância dada ao processo administrativo, preocupada com a sua efetivação, tendo respaldo e fundamentação advinda do

¹¹¹ PIOVESAN, Flávia. A responsabilidade do Estado na consolidação da cidadania. *In: Constituição Federal 15 anos*. TAVARES, André Ramos; FERREIRA, Olavo A.V. Alves; LENZA, Pedro (Coords). São Paulo: Método, 2003, pgs 45 - 46

texto constitucional e mais precisamente nos princípios norteadores do devido processo legal, aplicados à esfera administrativa.

Não há dúvida de que processo é considerado a materialização do direito e, é por meio deste rito, que a lei material é formada e concretizada. Nesse sentido, destaca-se a importância do processo para o ordenamento jurídico, especialmente para garantir justiça na relação entre o Estado e os seus cidadãos. Considera-se que, através do processo, a lei pode ser materializada para garantir a paz social. Portanto, o processo é um meio pelo qual as leis (regras gerais e abstratas) agem de acordo com circunstâncias específicas. Por intermédio do processo o direito passa do abstrato ao concreto, através de uma série de ações coordenadas. No entanto, o fim do processo é o que constitui a resolução do conflito/disputa, seja no âmbito judicial ou administrativo. O contribuinte almeja que, ao ingressar na esfera administrativa, veja o seu conflito resolvido com todas as garantias que lhe são asseguradas.

Na trajetória de Theodoro Júnior¹¹², o processo é o método, ou seja, o sistema de resolução de disputas judiciais por meio das relações de direito público. Os procedimentos são a forma material de realizar o processo em cada situação específica. É a forma como o processo é externalizado. O processo não deve ser confundido com o procedimento, pois esta é a forma de executá-lo. Procedimento é a forma de agir, a forma de desenvolver a ação para alcançar resultados. O procedimento é mais amplo que o processo e o envolve. Assim, o processo é o sentido do movimento; o procedimento é o modo de ação e a forma que é movido o ato. O processo é o movimento de sua forma intrínseca; o procedimento é o movimento dessa forma extrínseca. O procedimento é a forma, ou seja, o modo, o caminho que irá conduzir e instrumentalizar o processo. Enquanto o processo é uma sucessão de atos coordenados para a tomada de decisão seja no âmbito judicial ou administrativo¹¹³.

Lúcia Valle Figueiredo¹¹⁴ nos ensina que, portanto, existe um processo (gênero):

- 1) procedimento, como forma de atuação normal da Administração Pública;
- 2) procedimento, sequência de atos ordenada para a emanção de um ato final, dependendo a validade do ato posterior sempre de seu antecedente, subdividindo-se em: a) procedimentos nominados; b) procedimentos inominados;
- 3) processo, em sentido estrito, em que a litigiosidade ou as "acusações" encontram-se presentes, obrigando-se o contraditório e a ampla defesa: a) processos revisivos; b) processos disciplinares; c) processos sancionatórios.

¹¹² THEODORO JÚNIOR, Humberto; OLIVEIRA, Fernando Alvim Ribeiro De; REZENDE, Ester Camila Norato (Coord). **Primeiras lições sobre o novo direito processual civil brasileiro (de acordo com o Novo Código de Processo Civil Lei 13.105 de 16 de março de 2015)**. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 5.

¹¹³ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo brasileiro**. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 59.

¹¹⁴ FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Curso de Direito Administrativo**. 9ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008. p. 126

A doutrina levanta a questão na seara administrativa cabendo denominar processo ou procedimento. Diversos autores entendem que a terminologia processo não se aplica ao campo administrativo. Entretanto, Eduardo Couture¹¹⁵ destaca que se trata de uma série de condutas frente à coisa julgada ao determinar o sentido do processo. O autor¹¹⁶ ressalta que na determinação do sentido do processo, trata-se de uma série de ações relacionadas à coisa julgada. Dessa forma, o processo está vinculado à ação judicial destinada à resolução de conflitos por meio do debate parlamentar e garantias constitucionais fora do processo legislativo. Percebe-se, assim, que Couture não reconhece que o processo está vinculado ao campo administrativo, mas apenas ao campo jurisdicional

Diversamente, Sérgio Andréa Ferreira¹¹⁷ acredita que o processo se subdivide em um processo em sentido amplo, que é o mesmo que o próprio procedimento, consubstanciado na forma de ação administrativa e na prática factual. Por outro lado, os processos em sentido estrito constituem um conjunto de ações ou fatos administrativos que têm por objetivo a solução de controvérsias e a resposta a reclamações ou solicitações. Obviamente, não é tarefa fácil conceituar processos e procedimentos administrativos, pois os estudiosos têm divergências sobre qual é o verdadeiro processo e qual é o melhor termo para definir uma série de ações executadas pela área administrativa, com a presença do contraditório e imparcialidade.

Sendo processo e procedimento uma sucessão encadeada e inter-relacionada de atos com os quais se visa à obtenção de ato final, é possível distinguir o processo administrativo do procedimento administrativo a depender da finalidade e do conteúdo do ato final visado. O processo administrativo se refere aos atos finais que consubstanciam uma atuação da Administração que intervêm no exercício de direitos pelos particulares, sujeito ao devido processo legal, autorizando o contraditório e a ampla defesa do sujeito afetado. Por sua vez, fala-se em procedimento administrativo quando o ato final buscado não interfere na esfera de direito dos administrados ou não está sujeito ao controle de legalidade por meio do processo¹¹⁸. Porém, uma vez que o processo e o procedimento são uma série de comportamentos inter-relacionados cujo objetivo é obter o comportamento final, o

¹¹⁵ COUTURE, Eduardo J. *Fundamentos de derecho procesal civil*. 3ª ed. Buenos Aires: Depalma, 1993, p. 202

¹¹⁶ *Ibidem*

¹¹⁷ FERREIRA, Sérgio Andréa. Garantia da Ampla Defesa no Direito Administrativo Processual Disciplinar. **RDP**. São Paulo. n.19, p. 60-8, 1972.

¹¹⁸ MEIRELLES, Hey Lopes, *op. cit.*

procedimento administrativo pode ser distinguido do processo administrativo de acordo com a finalidade e o conteúdo do comportamento final ¹¹⁹.

Mesmo adotando um entendimento mais abrangente que englobe outros processos além dos judiciais, o processo administrativo fica subordinado, ou seja, entrelaçado a análise da legalidade ou ilegalidade de um ato, sendo restrito a um instrumento de autotutela, no caso em que o sujeito passivo venha pleitear a revisão do ato pela própria administração¹²⁰. O que se busca na verdade é a declaração do direito aplicável à situação específica, uma vez que o contribuinte opta pela via administrativa para resolução do conflito, e quando busca a revisão do ato emanado pela autoridade fiscal espera uma decisão que analise o caso concreto com todas as garantias que o processo administrativo possui e não apenas a apreciação da legalidade ou ilegalidade do ato.

Portanto, é compreensível que o melhor enunciado seja o processo administrativo tributário, pois se trata de um conjunto de ações destinadas a solucionar os problemas levantados no âmbito da relação jurídica tributária. Não há dúvida de que, quando o contribuinte discorda da cláusula de lançamento e recorre à gestão, surgem controvérsias, pois há resistência à pretensão do fisco em ver o seu crédito tributário atendido. Os processos administrativos tributários são de natureza administrativa e, às vezes, têm natureza de jurisdição. O procedimento administrativo fiscal se inicia pela notificação do lançamento, pelo auto de infração ou pela apreensão.

Dessa forma, no processo de composição do processo acima, as atividades administrativas exercidas pelo fisco estão sempre inter-relacionadas. O conceito jurídico de tributação exige que assim seja. Quaisquer atividades discricionárias dentro das autoridades fiscais não são permitidas. Do ponto de vista teórico, a atividade de julgamento administrativo atualmente dominante é uma forma de autocontrole do comportamento administrativo e seu impacto se limita ao comportamento administrativo tributário revisado¹²¹. Este tipo de atividade limita-se à fiscalização da legalidade das ações administrativas e não é reconhecida como atividade judicial, de composição de conflitos na aplicação do Direito. Por outro lado, outra diretriz orientadora teórica reconhece que a administração pública exerce competência

¹¹⁹ CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

¹²⁰ DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. **Efeitos das Decisões no Processo Administrativo Tributário**. Universidade de São Paulo. p.60 Faculdade de Direito. 2020. Disponível em: <https://repositorio.usp.br/item/003026252>. Acesso em: 30 jun. 2022.

¹²¹ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Processo Administrativo Tributário**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 169-172.

na resolução de litígios relacionados com a revisão dos processos administrativos fiscais que lhe são submetidos e explica a legislação aplicável a casos específicos¹²².

No exercício da função jurisdicional os julgadores administrativos fiscais, são dotados de competência para analisar o caso concreto e conforme legislação específica dizer o direito ao caso posto no conflito de interesse administrativo. No contencioso administrativo tributário, a autoridade fiscal possui competência para dirimir as questões tributárias decorrente da relação entre o fisco e o contribuinte, sujeito passivo da relação jurídica administrativa¹²³.

Ademais, o processo administrativo é iniciado por meio de petição apresentada por autor no âmbito da petição prevista no art. 5º, XXXIV, letra “a” da Constituição Federal de 1988, afirmando que “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”. Desta forma, no direito de petição, inclui-se as defesas administrativas estipuladas nos procedimentos administrativos fiscais de acordo com a lei, com denominações diversas (contestação administrativa, manifestação de inconformidades etc). Essas defesas requerem disciplina legal de acordo com o inciso LIV do mesmo artigo 5 da Constituição Federal de 1988.

Com efeito, quando as ações da administração tributária procuram privar o sujeito do bem e impor a obrigação do pagamento das prestações pecuniárias compulsórias, está assegurado o devido processo legal. Do mesmo modo, quando o fisco deixa de garantir os direitos subjetivos e se recusa a um pleito por repetição de indébito, a lei ainda necessita do devido processo legal. Este é um direito que inclui dois aspectos básicos: o de ser ouvido e o de fornecer e apresentar provas¹²⁴. Nesse sentido, o devido processo legal se refere a um processo que garante a idoneidade ou equidade e é consistente com o sistema jurídico nacional, especialmente com os direitos básicos. Com base neste princípio, outros princípios e regras processuais que visam a formulação de outros princípios e regras processuais garantem procedimentos justos para os litigantes¹²⁵.

Neste sentido, especialmente no domínio tributário, é evidente a existência de litígios, com pretensões contraditórias: por um lado, os direitos do órgão administrativo estipulados na

¹²² SOUSA, Rosalina Freitas Martins de. **A função jurisdicional adequada e a releitura do princípio da inafastabilidade do controle jurisdicional** (CRFB / 1988, artigo 5º, incisos XXXV). 2017. Tese (Doutorado em Direito). Universidade Federal de Pernambuco, Recife. 2017.

¹²³ DELIGNE, *ibidem*, p.31.

¹²⁴ BOTTALLO, Eduardo Domingos. Processo Administrativo Tributário. *in* **Curso de Iniciação em Direito Tributário**. BARRETO, Aires Bottallo, Eduardo Domingos (Coord). São Paulo: Dialética, 2004, p. 241.

¹²⁵ NERY JÚNIOR, Nelson. **Princípios do processo na Constituição Federal**. 13ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 100.

lei da administração tributária com o intuito de receber o crédito tributário expresso, ou não devolver o tributo para o sujeito, por meio de restituição ressarcimento. Por outro lado, a pretensão dos contribuintes na relação jurídica tributária de somente pagar o tributo ou cumprir obrigações dentro dos limites materiais e formais depreendidos do ordenamento jurídico¹²⁶. De acordo com o devido processo legal, essas duas reivindicações podem ser provadas, e são objetos do contraditório e ampla defesa. Com isso, conforme indicado no artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal de 1988, uma das atribuições conferidas à administração pública é a de dirimir conflitos e litígios relativos a ações administrativas tributárias por ela formuladas para fiscalizar sua legalidade e eficácia. A cláusula reconhece que os procedimentos administrativos são “um instrumento inteligente para a resolução de conflitos, tanto que garante aos litigantes que, sejam na esfera judicial ou administrativa haver o respeito ao contraditório e ampla defesa”¹²⁷.

Ao adotar o termo *litigantes* o legislador originário pressupôs a existência de lide tanto em âmbito judicial, quanto administrativo. Tendo em vista a necessária reverência ao contraditório e à ampla defesa, não há como afastar-se do que se entende por processo. Sob tais fundamentos, não há como argumentar que as instituições vinculadas ao Poder Executivo não podem exercer atividades normalmente reservadas ao Judiciário, pois embora a Constituição preveja a separação de poderes, essa também elenca a possibilidade do desempenho de funções atípicas. Tratando-se do presente estudo, cumpre mencionar a adoção da concepção segundo a qual o processo também tem espaço na esfera administrativa, desde que observada a composição do contraditório. No entanto, não são esses os únicos fatores que evidenciam o significativo carácter “processual” da atividade desenvolvida no âmbito do contencioso administrativo fiscal. Com a promulgação Código de Processo Civil, ficou mais claro que o contencioso administrativo tributário tem a natureza jurídica de processo, enquanto atividade jurisdicional de resolução de conflitos, uma vez que a redação conferida ao seu art. 15 determina que na “ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente”.

Especificamente no que tange aos municípios objeto do presente estudo, cumpre pontuar que esta questão está pacífica nas legislações municipais. Da análise da Lei

¹²⁶ LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos: entre a legalidade, liberdade e solidariedade.** São Paulo: Malheiros, 2018, p. 184-185.

¹²⁷ ROCHA, Sérgio André (coord). **Processo Administrativo Tributário: estudos em homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho.** São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 327.

Complementar n. 003/1997, que dispõe sobre o código tributário do município de Sidrolândia/MS, observa-se que o art. 176 é categórico ao prever que o “impugnador, será notificado do despacho no próprio processo, mediante assinatura ou por via postal registrada ou ainda por edital quando se encontrar em local incerto ou não sabido.”¹²⁸ Trata-se de dispositivo inserido no capítulo II da mencionada lei, cuja nomenclatura escolhida pelo legislador foi precisamente *Do Processo Fiscal Tributário*.

Na mesma esteira, o artigo 264, da Lei Complementar 9/2001, que institui o código tributário do município de Maracaju/MS, é clara ao determinar que o “processo fiscal terá início com: I - a notificação do lançamento nas formas previstas neste Código”¹²⁹. Ainda no que se refere ao município de Maracaju/MS, também oportuna é a redação conferida ao artigo que inaugura o Decreto n. 125, de 19 de setembro de 2002, atribuindo ao Conselho Municipal de Contribuintes o encargo de promover o “julgamento dos recursos Interpostos pelos contribuintes, contra decisões dos Agentes Fiscais, bem como, o julgamento de processos e dos reexames necessários”¹³⁰.

Nota-se, portanto, que a discussão de processo e procedimento no âmbito administrativo tributário encontra-se superada, pois tanto a constituição quanto a legislação infraconstitucional já tratam do processo administrativo como realidade terminológica. De tudo isso, quer no processo ou no procedimento, é de se observar que ambos são corolários de aplicação da efetiva justiça administrativa, notadamente voltadas pela premissa da celeridade e eficiência da prestação da organização administrativa fiscal, e alicerçado neste contexto é importante salientar a transformação que vem recebendo o Direito Tributário 4.0, notadamente pela digitalização desses procedimentos para organização dos processos contenciosos fiscais. Introduzidas as considerações doutrinárias, importante salientar concernente aos municípios objeto da dissertação é importante apontar de forma inequívoca a existência de transparência fiscal dos atos processuais e ou procedimentais, que induzem a correlação de boas práticas procedimentais no contencioso fiscal, aplicando-se critérios, como já discutidos, mensurados no exercício do contencioso fiscal, notadamente no tange à licitude e transparência dos autos de infração e imposição de multa lavrados, com qualidade técnica dos termos lavrados e com fundamentação jurídica a sustentar as notificações

¹²⁸ Código Tributário de Sidrolândia, *op.cit.*

¹²⁹ Código Tributário de Maracaju, *op. cit.*

¹³⁰ MARACAJU. **Decreto Municipal de Maracaju – MS, nº125 de 19 de setembro de 2002**, *op.cit.*

perpetradas aos lançamentos fiscais, cumprindo-se os requisitos da legalidade, inclusive a dar sustentação quando da eventual revisão do lançamento pelo órgão competente.

Dito isso, salienta-se que enquanto no processo contencioso fiscal administrativo do município de Maracaju, reportando-se ao organograma do ponto de início do questionamento administrativo¹³¹ até a efetiva prestação da jurisdição administrativa em segundo grau, pode-se observar que todas as decisões, de eficácia de direito, os contribuintes possuem acesso às informações correlatas aos autos do processo, quer pessoalmente ou por seus procuradores jurídicos constituídos, notadamente observando-se o princípio da transparência dos atos processuais no município, princípio norteador da gestão e moralidade pública, são publicadas no Diário Oficial do Município dando amplitude da publicidade, facultando observar, inclusive para fins de formação de jurisprudência administrativa, o inteiro teor dos seus julgados chegando a todos os jurisdicionados o conhecimento do entendimento do órgão administrativo julgador e também do Conselho de Contribuintes do Município, com a missão precípua de dirimir os conflitos de interesses no âmbito administrativo fiscal.

Diferente, por outro lado, concernente ao município de Sidrolândia. Com efeito, observando como ponto de informação o organograma de acesso e início procedimental fiscal daquela administração¹³², pode se observar que as decisões da autoridade administrativa em primeiro grau, e quanto do Chefe do Poder Executivo do Município, em segundo grau, apenas o contribuinte ou seu representante legal, por ato de intimação por notificação ou correio, sem que haja a devida publicidade, quer nos sistemas eletrônicos de transparência ou no Diário Oficial do Município não contribuindo para que seja firmado o princípio basilar da publicidade dos atos processuais da municipalidade, fazendo com que, o resultado da contenciosidade do litígio não chegue ao conhecimento e de eficácia *erga omnes* dos munícipes da localidade ou sua mesorregião e não contribui para formação de um processo de informações e precedentes tomados acerca de determinado ponto jurídico-administrativo fiscal posto em julgamento.

Vale esclarecer inicialmente que a relevância das decisões tomadas no campo administrativo é justamente enfatizada, quando se cogita o questionamento destas perante o Judiciário. Dessa forma, os contribuintes têm o direito de impugnar judicialmente suas decisões desfavoráveis na última instância administrativa, mas a Fazenda não pode ajuizar ação com o único objetivo de requerer a revisão da decisão final proferida pela autoridade administrativa, as quais são definitivas quando lhes sejam desfavoráveis. As decisões

¹³¹ Vide Capítulo I, Seção 1.2. Figura 4, Organograma Procedimento Fiscal de Maracaju – MS, p. 30.

¹³² Vide Capítulo I, Seção 1.3. Figura 5, Organograma Procedimento Fiscal de Sidrolândia – MS, p. 36.

administrativas em caráter definitivo, julgada de forma favorável ao contribuinte, proferidas em processos contencioso administrativo fiscal possuindo caráter de “coisa decidida administrativa”, a denominada “*res judicata* administrativa” ou “preclusão administrativa”, e é dotada de inalterabilidade possuindo efeito vinculante em relação à administração¹³³. Dessa forma, reverter tais decisões coloca em risco todos os procedimentos que foram construídos e firmados ao longo do tempo.

Quanto à eficácia das decisões administrativas quando o sujeito passivo exerce a sua função de jurisdição, está atento à validade da decisão administrativa e instaura uma ação administrativa (efetiva) contra os atos administrativos específicos formulados e resolvidos pelos juízes administrativos, de acordo com a lei. Assim, pelos direitos controvertidos, a autoridade administrativa poderá ser invocada para dirimir as principais questões relacionadas à própria relação jurídica tributária e será proferida a decisão final. Enquanto garantidos os direitos do contribuinte da relação, esta será dotada de estabilidade e vantagens.

Desta forma, as decisões tomadas no campo do contencioso administrativo só podem ser revistas se houver dano ou ameaça de dano aos direitos do sujeito, uma vez que esta é dotada de eficácia, uma vez atendidos todos os procedimentos atinentes à lei, uma vez que é garantido o contraditório e ampla defesa e ainda segurança jurídica, e será dotada de estabilidade que atinge o mérito.¹³⁴ Com as explanações feitas sobre os princípios constitucionais buscou-se demonstrar que os atos dos agentes públicos devem ser pautados na observância dos princípios a fim de que o processo administrativo tributário tenha uma trajetória adequada. A importância e aplicabilidade que possui os princípios para o desenvolvimento do processo possibilita aos contribuintes maior segurança jurídica e credibilidade ao optarem pela via administrativa para resolução dos conflitos com o fisco.

Entendemos que, para os municípios no qual está sendo realizada a análise comparativa da fase contenciosa do processo administrativo tributário tenha um regular desenvolvimento e que suas decisões sejam pautadas na justiça é fundamental o adequado uso dos princípios constitucionais sobre ele incidentes conforme explanados acima, e diante disso, a importância e implicações de ordem práticas com o uso adequado deve beneficiar o desenvolvimento do processo de forma justa, eficiente, transparente e imparcial visando objetivar a concretização dos direitos constitucionais do contribuinte. No caso em exame,

¹³³ FALLET, Allan George de Abreu. **A natureza jurídica do processo administrativo fiscal**. 2018. p. 89 Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/21592/2/Allan%20George%20de%20Abreu%20Fallet.pdf>. Acesso em: 2 jul. 2022.

¹³⁴ DIDIER JÚNIOR, Fredie; CABRAL, Antonio do Passo (Coord). **Coisa julgada e outras estabilidades processuais**. Salvador: Jus Podivm, 2018, p. 35.

foi verificado a necessidade de uma maior adequação aos princípios em busca de uma prestação e aplicabilidade mais célere e eficiente dos processos administrativos.

3.2 A efetividade da prestação jurisdicional como resolução de conflitos

Trataremos neste tópico as perspectivas para a resolução de conflitos administrativos frente aos municípios de Maracaju e Sidrolândia, apontando mudanças e transformações. Objetivando o melhor entendimento da atual situação do contencioso administrativo tributário nos municípios em que foi realizado o referente estudo da análise comparativa das fases processuais, visando colaborar com as discussões das mudanças, aprimoramento institucionais e medidas de superação das principais deficiências verificadas. Com efeito, as relações humanas estão em constante modificação. No passado, a utilização da tecnologia e dos aparelhos eletrônicos era imensuravelmente menor, assim como o acesso a tais aparelhos e a *internet*. Com o desenvolvimento tecnológico¹³⁵ e o aumento da globalização, a sociedade pode se relacionar com maior velocidade, sem que a presença física fosse necessária para uma comunicação perfeita.

Desse modo, a *internet* e os meios eletrônicos ganharam espaço entre as relações sociais existentes, o que afetou também os poderes Executivo, Legislativo e Judiciário. Após as variadas inovações tecnológicas, os sistemas eletrônicos adentraram ao meio processual de maneira gradativa, notadamente no que concerne a aplicação do Direito Tributário 4.0. Entretanto entrou em vigor a Lei nº 11. 419/2006¹³⁶, o processo eletrônico passou a ser aplicado além do poder Judiciário, serviu de parâmetro para os demais poderes dentre eles o Executivo e Legislativo, inclusive com aplicabilidade nos Municípios dos Estados da Federação, trazendo grandes inovações à sistemática dos processos e aos procedimentos.

A instituição do processo eletrônico visa demonstrar e possui, dentre os seus objetivos, a função primordial de assegurar que o processo seja célere, com inovações, como a realização de carga processual pelas partes para só então ter acesso completo aos autos, sendo agora concedida a oportunidade por lapso temporal maior do que aquele proporcionado nos balcões dos órgãos públicos. Nota-se que conforme estudo realizado nos municípios de

¹³⁵ MENEGAZ, Maria Lima. **O processo eletrônico e os meios de conflito sob a perspectiva dos direitos fundamentais constitucionais brasileiros**. LOURENÇO, Haroldo; SILVA, Larissa Pochmann (org). Soluções de Conflitos e Instituições Jurídicas. Grupo Multifoco: Rio de Janeiro, 2018, p. 430. Disponível em: <https://www.caedjus.com/wp-content/uploads/2018/10/solu%C3%A7%C3%A3o-de-conflitos-e-institui%C3%A7%C3%B5es-jur%C3%ADdicas.pdf> Acessado em: 12 ago 2022.

¹³⁶ BRASIL. **Lei Federal nº 11.419/2006**, que dispõe sobre a informatização do processo judicial; altera a Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 – Código de Processo Civil; e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/11419.htm . Acesso em 11 jul. 2022.

Maracaju e Sidrolândia todas as suas fases processuais sejam realizadas por meio de processo de forma física, torna necessário a adequação para uma melhor prestação jurisdicional administrativa, mormente a necessidade da celeridade e da aplicação do princípio da transparência, resguardados os casos de proteção dos dados sensíveis, protegidos pela Lei Geral de Proteção de Dados¹³⁷.

Ademais, o processo eletrônico confere a possibilidade dos contribuintes, sujeitos passivos, advogados exercerem suas funções em todo o território brasileiro, e demais jurisdicionados, nos casos que não figurem como sigiloso administrativo, sem que seja necessária a presença física deles para movimentarem, peticionarem, ou mesmo acessarem os autos dos processos. A pretensão visa dar acessibilidade eletrônica intermediária de requerimentos, peticionamentos, os questionamentos, impugnações, recursos etc., possam ser realizadas também via *internet*, com aplicação subsidiária ao poder público municipal.

Como é cediço, além da garantia de acesso à justiça, outro direito assegurado pela Constituição Federal é a celeridade processual. A Emenda Constitucional, nº 45 de 2004, incluiu à Magna Carta, em seu artigo 5º, inciso LXXVIII, a garantia de que a tramitação de todo processo tenha duração razoável, preservando a celeridade, no âmbito do poder Judiciário, conferindo, também, no âmbito administrativo, que processos e procedimentos tomem formas eletrônicas, visando a celeridade da tramitação do conflito entre o contribuinte, sujeito passivo da relação tributária e o poder público municipal, fomentando a pacificação destes conflitos pela via da jurisdição administrativa.

Esta garantia está reforçada também no Código de Processo Civil de 2015, que em seu art. 4º determina que: “As partes têm o direito de obter em prazo razoável a solução integral do mérito, incluída a atividade satisfativa”. Desse modo, ainda que o dispositivo não tenha definido o que é considerado “razoável” para a duração de um processo, sendo que a definição disto é eminente subjetiva¹³⁸, é evidente que o legislador busca meios de assegurar às partes que auferam respostas em um lapso temporal aceitável, preservando todos os demais direitos a eles inerentes, além de garantir o devido processo legal.

Isso não difere dos órgãos administrativos municipais encarregados de dizer o direito diante dos conflitos de interesses entre os contribuintes, sujeitos passivos da atividade tributária e o poder público do Município. Entretanto, é necessário destacar que a celeridade processual não pode ser sobreposta a análise cautelosa e fundamentada (detalhada) do

¹³⁷ BRASIL. **Lei nº 13.709/2018**. Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD). Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/113709.htm Acesso em: 20 de ago de 2021

¹³⁸ MASCARENHAS, Paulo. **Manual de Direito Constitucional**. Salvador: 2010.

processo em trâmite, no que concerne da análise em primeira instância após a impugnação do sujeito passivo, bem como da análise e julgamento em segunda instância administrativa após recurso voluntário do interessado.

As partes da relação jurídica administrativa processual possuem o direito de terem suas demandas verificadas com a cautela devida para que a solução, através da prolação da decisão administrativa seja justa e legal. O princípio da celeridade, traz consigo a duração razoável do processo, o que muitas vezes não ocorre nos trâmites do processo civil, uma vez que o mesmo costuma ser marcado por uma demora excessiva da prestação jurisdicional e consequentemente em suas decisões, criando uma expectativa e um sentimento de frustração. Ocorre que, em algumas situações, requer tempo e um estudo mais detalhado do tema em discussão e nesse caso a pressa/celeridade pode prejudicar os direitos fundamentais das partes e comprometer a qualidade do desfecho do litígio.¹³⁹

Portanto, caso verifique-se ser necessário maior estudo sobre o processo, atuação mais minuciosa e detalhada dos juristas, juízes, advogados, servidores, e que seja naturalmente mais demorada a solução do caso, é natural e aceitável que o lapso temporal de finalização do processo seja maior, sem que haja violação de qualquer princípio ou direito. Desse modo, é possível vislumbrar dispositivos legais acerca da utilização do processo eletrônico com aplicação ao processo administrativo, substituindo o processo físico comumente utilizado no âmbito de vários órgãos dos poderes Executivo e Legislativo, sedimentado principalmente no âmbito dos Governos Federais e Municipais, e distante realidade com identidade nos municípios, como dispõe o Livro IV, Dos Atos Processuais, Seção II, do Código de Processo Civil, aplicado, subsidiariamente, aos processos administrativos fiscais, que disciplinam a prática eletrônica dos atos processuais, além do art. 246, deste mesmo ordenamento, que determina o chamamento e notificações com utilização dos meios eletrônicos.

Salienta-se que é de extrema importância para que a prestação processual administrativa se cumpra de forma adequada e para que se possa superar entaves processuais, que seja instituído o processo eletrônico nos municípios, para que se possa ter uma uniformização processual (processos e procedimentos), preservando-se as garantias constitucionais, uma vez que, no momento atual os dois municípios possuem seus processos de forma física e não em plataformas digitais. Isso muitas vezes dificultam o acesso à instância administrativa municipal, com deslocamentos, práticas processuais físicas e pessoais, denotando demora na prestação administrativa do órgão público, além de, em tese,

¹³⁹ NEVES, Daniel Amorim Assumpção. **Manual de Direito Processual Civil**. 9ª ed. Salvador: Ed. JusPodivm, 2017, p. 305.

causarem prejuízos ao contribuinte, sujeito passivo da relação tributária, tais como, a morosidade e eternização da via administrativa, sem a qualidade e exigência da transparência denotada aos órgãos públicos.

É justamente na busca do acesso à jurisdição, quer administrativa ou judicial, além de todos os fatores ressaltados acima, que o processo eletrônico tornou-se parte importante da atuação em todo território nacional. Haja vista que tais mudanças ocorreram de forma acelerada, faz-se necessário o estudo e aplicação da digitalização pelo processo eletrônico e das garantias dos direitos fundamentais dos indivíduos, na busca da solução dos conflitos administrativos entre o poder público e os contribuintes.

Os direitos fundamentais em que está inserido os direitos humanos, são direitos históricos, nascidos em um contexto de lutas, reivindicações, marcados pela liberdade contra velhos poderes e não foram adquiridos de forma linear¹⁴⁰ e sim foram evoluindo e sendo formado gradativamente. Está aí demonstrada a historicidade dos direitos fundamentais, que não são imutáveis e universais, como concebidos no plano filosófico. Nesse contexto, é que para a prestação jurisdicional nos municípios sejam realizadas de forma mais efetiva é necessário que acompanhe as transformações, mudanças e evoluções e os benefícios da inovação tecnológica endereçada ao Direito, o propalado Direito Tributário 4.0, que estes mesmos proporcionam na busca da prestação jurisdicional justa e efetiva com objetivo de garantir o cumprimento dos princípios basilares dos institutos constitucionais aplicados ao processo e procedimentos.

Nesse contexto, é relevante notar que os princípios constitucionais aplicados ao processo administrativo tributário tem por objetivo demonstrar que, no paradigma contemporâneo, a percepção da segurança jurídica tributária somente pode ser construída respeitando-se o contribuinte, sujeito passivo da relação tributária, promovendo-se a harmonia entre a discussão do direito e o corpo social. Como cediço, o respeito à segurança jurídica confere previsibilidade ao sistema e outorga aos agentes sociais um norte referente em suas ações, pautados com aplicação dos preceitos constitucionais.

Nesse passo, nunca é demais discorrer, nesse ínterim, acerca da relatividade e a limitatividade dos direitos fundamentais que também podem ser vislumbradas de um ponto de vista dogmático-constitucional. Primeiro, os direitos fundamentais são direitos positivados. Isto é, os limites existem, antes de tudo, por causa da positividade dos direitos fundamentais. E não será diferença na aplicação da lei hodierna no âmbito dos municípios de Maracaju e Sidrolândia, pois perquirir-se a efetividade da prestação jurisdicional administrativa em face

¹⁴⁰ BOBBIO, Noberto. **A era dos direitos**. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Campus, 1992

dos conflitos de interesses fixados entre o contribuinte, sujeito passivo da relação jurídica tributária e o poder público municipal.

Segundo, os direitos fundamentais¹⁴¹ possuem uma dupla dimensão: a subjetiva e a objetiva. Não são absolutos e ilimitados em sua dimensão subjetiva pois os preceitos constitucionais não remetem para o arbítrio do titular a determinação do âmbito e do grau de satisfação do respectivo interesse. Não o são em sua dimensão objetiva (ou seja, enquanto valores constitucionais) visto que a comunidade liga os direitos a uma ideia de responsabilidade social e integra-os no conjunto dos valores comunitários. Maria Helena Diniz denomina o conflito entre princípios constitucionais de antinomia de princípios, espécie do gênero antinomia jurídica. Em seu entender, “antinomia é a presença de duas normas conflitantes, sem que se possa saber qual delas deverá ser aplicada ao caso singular”¹⁴². Como antinomia jurídica que é, poder-se-ia submeter a resolução de tais conflitos aos critérios clássicos de solução das antinomias jurídicas. São eles: hierárquico (lei superior revoga lei inferior), cronológico (lei posterior revoga lei anterior) e de especialidade (lei especial revoga lei geral).

Entretanto, quando se está diante de conflitos entre princípios radicados no corpo normativo da Constituição da República de 1988, isso se torna impossível. A classificação proposta por Diniz, o conflito entre princípios constitucionais não pode ser reputado uma singela antinomia jurídica. É que a teoria das antinomias jurídicas foi desenvolvida com base na interpretação jurídica tradicional, que tem como principal instrumento de trabalho a figura normativa da regra. As normativas fixadas pelas Lei Complementares dos municípios que instituírem os Códigos Tributários Municipais de Maracaju e Sidrolândia não podem destoar do destacamento hodierno da Constituição Federal, do Código Tributário Nacional e, por via de regra, como estamos falando de discrepância, não podem, também, distanciar da legislação posta para o processo e procedimento administrativo, quer nos âmbitos das esferas Federal, Estadual e Municipal, adequando-se ao tempo e espaço, não podendo estacionar-se, mercê, da falta de interesse público de suas alterações, sob pena de provocação altaneira do poder Judiciário, para dirimir conflitos e injunção normativa com melhorias e adequações para a melhor interpretação jurídica e efetividade de sua aplicação.

Com efeito, os critérios clássicos de resolução das antinomias jurídicas foram desenvolvidos para solucionar o problema do conflito entre regras jurídicas e não entre

¹⁴¹ SOARES, Lincoln Jotha. **A resolução dos conflitos entre princípios constitucionais**. Revistas Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 15, n. 2655, 8 out. 2010. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/17592>. Acesso em: 11 jul. 2022.

¹⁴² DINIZ, Maria Helena. **Conflito de normas**. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 19

princípios jurídicos. O direito é um sistema normativo expresso harmoniosamente, o que é extremamente necessário para a segurança do sistema. Uma situação não pode ser regida por duas disposições jurídicas opostas ao mesmo tempo, o que geraria uma espécie de conflito. Para lidar com essas suposições de conflito de leis, o sistema usa três critérios tradicionais: o hierárquico, o cronológico e a especialidade. No entanto, quando surgem conflitos entre normas constitucionais, especialmente os princípios constitucionais, esses critérios não são suficientes ou plenamente satisfatórios¹⁴³, os quais deveriam ser enquadrados na categoria dos conflitos entre direitos fundamentais.

A interpretação jurídica contemporânea identifica as regras e os princípios como espécies do gênero norma. Com efeito, cada qual das espécies normativas possui características próprias e modos de aplicação distintos. Com tais considerações, vejamos a impropriedade dos critérios clássicos diante das tensões constitucionais, e que refletem nos processos e procedimentos no âmbito administrativo dos municípios em testilha. O critério hierárquico é insubsistente porquanto não é possível estabelecer uma ordem hierárquica entre as normas contidas no texto constitucional, a não ser que este expressamente o faça, pois desfrutam formalmente da mesma estatura. A prevalência de uma norma sobre outra implicaria na total retirada da eficácia normativa da norma considerada de nível inferior. Tal não se pode fazer, diante de dispositivo explícito da própria Constituição, no sentido de que “as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata”¹⁴⁴.

São essas normas que trazem em seu bojo o maior número de princípios constitucionais entre os quais pode estabelecer-se colisão. Ora, se a Constituição diz que são dotados de aplicação imediata, não operando qualquer ressalva nesse sentido, é porque todos têm o mesmo valor jurídico-constitucional. Ademais, a admitir-se uma ordem hierárquica entre as normas constitucionais, surgiria o problema relativo a quem teria legitimidade para proceder a uma ordem de prevalência entre tais normas. Vigoram critérios. Com efeito, o critério cronológico nem de longe pode ser levado em consideração na resolução de colisões principiológicas no âmbito da Constituição. É que não se pode estabelecer relação de anterioridade/posterioridade entre as normas constitucionais, haja vista que foram promulgadas numa mesma data (05.10.1988). Ressalva seja feita às emendas constitucionais. Porém, a relação entre as emendas constitucionais e as normas anteriores da Constituição por

¹⁴³ BARROSO, Luís Roberto. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. (BARROSO, 2003, p.32)

¹⁴⁴ Art. 5.º, § 1º, CF

elas modificadas não oferece o problema do conflito, porquanto as emendas, decorrência que são do Poder Reformador da Constituição, revogou expressamente as normas anteriores.

O critério da especialidade também é de reduzida valia no confronto entre normas constitucionais, já que ele só pode ser utilizado quando se evidenciar, entre os ditames em antagonismo, uma relação do tipo geral-especial. No âmbito municipal é necessário ter ideia do contexto da jurisdição administrativa à luz do princípio constitucional. Esse elemento tece o elo mais expressivo entre a análise antecedente - que, por envolver conceitos como sociabilidade, soberania e poder, cobra maior vinculação à ciência política e à jusfilosofia - e a perscrutação da possibilidade de encaixar o objeto de pesquisa como direito albergado pelos dispositivos constitucionais brasileiros. Isso se dá em evidência do fato de essa última etapa abrir-se precipuamente para questões de um ordenamento positivo em particular.

Não é indagado, nesse sentido, a extensão da jurisdição com vistas ao seu exercício sobre um determinado território, nem ao seu desdobramento no fenômeno temporal. Lida-se antes com o alcance da recepção das condutas humanas na ordem jurídica e, mais especificamente, é ponto de partida a tese apoiada por Kelsen¹⁴⁵ de que o direito rege todas as condutas humanas possíveis, quer de forma positiva, quer negativamente. Isto é, o sistema jurídico dota-se de totalidade suficiente para que toda ocorrência seja remetida sob o binômio permitido-proibido. Não significa que toda a potencialidade da ação humana encontra-se previamente descrita nas leis estatais. Nessa altura, não é dispensável salientar que a completude do sistema não coincide com a infalibilidade relativa ao tratamento das possíveis controvérsias entre interesses dentro de uma mesma ordem.

A liberdade de uma pessoa é admissível com base em um determinado ato porque este não é proibido, só é garantida pelo ordenamento jurídico se o ordenamento jurídico prescreve que outros respeitem essa liberdade e os proíbe de interferir no campo da liberdade, tal como colocado por Hans Kelsen¹⁴⁶. Nem toda conduta permitida - no sentido negativo de não proibida - é garantida pela proibição de outros de impedir ou se opor a ela; nem toda conduta permitida por um indivíduo por esse motivo corresponde às obrigações relevantes de outra pessoa. Uma determinada conduta de um particular não pode ser proibida por um ordenamento jurídico, no sentido de que é permissível, enquanto a conduta de outros indivíduos que se opõem a essa conduta não é proibida pelo mesmo ordenamento jurídico, pelo que a conduta deste último também é admissível.

¹⁴⁵ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 8ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 46-47).

¹⁴⁶*Id. Ibidem.*

Preste-se agora atenção que a perspectiva do autor não está a dizer com a impossibilidade da ordem jurídica em impedir todos os conflitos que existam lacunas no direito, no sentido que é comumente atribuível ao termo. A afirmação é de ser antes entendida no que diz respeito à inexecutabilidade em erigir representações normativas¹⁴⁷ a incitar um padrão de conduta em toda possível conjuntura. Isto porque a órbita dos conflitos é necessariamente mais ampla que a prestação jurisdicional do Estado, mesmo que ela possa estar inteiramente subordinada.

Quanto maior a desproporção entre esses pontos, maior a tensão na sociedade, a qual pode ser resolvida hipotética e mormente de duas formas: (i) aumento e pormenorização incessante da regulação estatal; (ii) concessão de vias e métodos significativamente desvinculados da esfera pública. Portanto, Estado e direito constituem aspectos distintos de uma mesma realidade e as teorias dualistas encaminham-se no sentido de conferir-lhes caráter essencialmente diverso com fulcro em preceitos ideológicos a fim de produzir uma mútua fundamentação e obter maior obediência e adesão; e se a aplicabilidade da ordem jurídica mantém-se plena a despeito da inexistência de normas que atribuam determinado dever aos indivíduos; logo é possível assumir que também o exercício do Poder pelo Estado não é lacunar e é manifesto mesmo em caso de omissão, tratando-se então de efetividade plena na prestação administrativa para resolução dos conflitos existentes entre o contribuinte, sujeito passivo da relação jurídica tributária e o poder público municipal.

De maneira que os meios não se resumem a vias diretas de pacificação dos conflitos de interesses administrativos, mas insistem em seu objetivo indireto de participação política na medida em que desobstrui os canais de comunicação entre o povo, no caso da inserção do Conselho de Contribuintes, como é tratado no município de Maracaju, com as suas representações e corrige algumas distorções no exercício do Poder. Nesse sentido, a ideia é buscar sempre o exaurimento da via administrativa perante o poder público dos municípios tratados, vale dizer, Maracaju e Sidrolândia, para solução dos conflitos administrativos existentes em face do contribuinte, o sujeito passivo da relação jurídica administrativa – tributária, pacificando e dando soluções fundamentadas a garantir a segurança jurídica, sempre com respeito a teoria garantista do procedimento consagrada pela Constituição Federal e os meios legais infraconstitucionais que dão subsídio ao princípio corolário do contraditório e a ampla defesa argumentativa.

¹⁴⁷ SÁ NETO, Clarindo Epaminondas; DIÓGENES, George Lucas Souza; BEZERRA JÚNIOR, José Albenes. Perspectiva Constitucional dos Meios Privados de Resolução de Conflitos. **Revista Eletrônica Sielo Brazil**. 24 mar 2021. Disponível em: <https://doi.org/10.5007/2177-7055.2020v41n86p251> . Acesso em: 11 jul 2022.

3.3 Conclusão do cenário contencioso administrativo constitucional da resolução de conflitos

A abordagem e o tratamento dispensado à pesquisa pautaram-se na preocupação de analisar, comparar e demonstrar as fases contenciosas dos procedimentos administrativos nos municípios de Maracaju e Sidrolândia, e com isso, construir conceitos de proteção à confiança e na contextualização da importância do princípio da segurança jurídica, informar a sua influência e operabilidade no âmbito do processo administrativo tributário, dadas as peculiaridades que lhe são próprias e a abrangência que o envolve. Em todo o compêndio dissertativo vimos que o Direito é um mecanismo imprescindível à segurança. Como instrumento de organização social, por excelência, implementa condições objetivas¹⁴⁸ para que a segurança nas relações intersubjetivas seja a maior possível. É ele que assegura aos governantes e governados seus respectivos direitos e deveres.

Nesse passo, foi a própria necessidade da segurança jurídica ordenada que justificou a criação do Estado em uma perspectiva positivista, segundo a qual Estado e Direito se identificam. O Direito, como instrumento de organização da vida em sociedade, surge para a afirmação da segurança. Tal segurança, por sua vez, constitui traço imanente ao Direito, tanto nas relações entre indivíduos como nas relações destes com o Estado¹⁴⁹. O Estado Democrático de Direito pressupõe a existência de mecanismos aptos a assegurar a cada cidadão a confiança nas relações jurídicas.

Todavia, tal visão formalista não alcança a dinâmica de um Estado de valores, uma vez que a segurança jurídica requer a existência de um Estado que seja eticamente aceitável. Com efeito, o direito é a alma e o princípio importante do grupo social e, portanto, do Estado. Não quer dizer que o direito e o grupo social sejam duas coisas opostas ou contraditórias, mas sim unificados, tendo em vista que a ideia é que se tenha um conceito segundo o qual não se pode haver a separação um do outro, seja materialmente ou conceitualmente, considerando que, em regra, não pode ser separado um do outro, salvo por uma abstração defeituosa para separar a vida do corpo vivo¹⁵⁰.

¹⁴⁸ RIBAS, Lídia Maria L. RIBEIRO, Maria de Fátima. Segurança jurídica: o processo administrativo tributário e a proteção da confiança. Argumentum: **Revista de Direito** nº 13, 2012. Unimar, p. 206.

¹⁴⁹ PAULSEN, Leandro. **Segurança jurídica, certeza do direito e tributação**: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 22.

¹⁵⁰ ROMANO, Santi. **Princípios de direito constitucional geral**. Tradução Maria Helena Diniz. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 73.

Na visão de Roque Carraza¹⁵¹, o processo de formação do Estado Nacional refletiu a influência do movimento iluminista pela generalização dos direitos fundamentais, que deixaram de ser prerrogativas de alguns grupos sociais para formar um acervo de direito subjetivo público indispensável à natureza humana e à vida em sociedade, em um movimento posteriormente denominado Constitucionalismo. Nesse passo, a evolução do Estado e das próprias instituições republicanas consolidou um sistema absolutamente incompatível com a surpresa, no qual, a segurança jurídica proporciona que a ação estatal seja dotada de previsibilidade¹⁵². Assim, a validade do ordenamento jurídico é protegida e assegurada pela garantia material, segundo procedimentos normativos pautados na segurança jurídica e no relativismo axiológico¹⁵³.

O princípio da segurança jurídica ajuda a promover os valores supremos da sociedade, inspirando a edição e a boa aplicação das leis, dos decretos, das portarias, das sentenças, dos atos administrativos, entre outros. Para Carrazza, o referido princípio exige, ainda, que os contribuintes tenham condições de antecipar objetivamente seus direitos e deveres tributários, que, por isto mesmo, “só podem surgir de lei, igual para todos, irretroativa e votada pela pessoa política competente.”¹⁵⁴ Assim, importante salientar que o Estado Democrático de Direito, trouxe para o ordenamento jurídico um novo paradigma baseado na justiça e com o desafio de atender às necessidades de uma sociedade cada vez mais complexa e plural, estruturada dentro de um sistema globalizado com relações sociais bastante dinâmicas.

Em um Estado democrático de direito constitucionalista, as garantias jurídicas são vistas como incorporadas ao ordenamento jurídico, não apenas como garantias constitucionais para a estrutura formal do sistema e segurança jurídica (garantias jurídicas materiais), mas também como meio de validade jurídica dos Direitos e Liberdades¹⁵⁵ como proteção para esses direitos. Assim, muitas vezes se diz que as democracias são “Estado de Segurança” porque a segurança jurídica torna-se o ponto inequívoco da ordem, um objetivo sistêmico construído a partir da constituição de regência¹⁵⁶.

Com base na ideia de que a Constituição vincula a todos, inclusive aos poderes do Estado, não apenas ficou fortalecida a noção de Estado de Direito, como surgiu um novo

¹⁵¹ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 421.

¹⁵² ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 169.

¹⁵³ TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica no sistema constitucional tributário**. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 18.

¹⁵⁴ CARRAZA, Roque Antonio, *op. cit.*

¹⁵⁵ TORRES, Heleno Taveira. *op. cit.* p. 36.

¹⁵⁶ *ibidem*.

paradigma, qual seja, o Estado de Constituição. No sistema jurídico brasileiro a função garantidora da segurança jurídica, como defende Geraldo Ataliba, se faz presente logo no preâmbulo da Constituição de 1988, no qual ao Estado é atribuída a função de “assegurar ‘direitos’, ‘tornar seguros’ tanto os direitos sociais e individuais quanto os valores, dentre os quais o próprio valor ‘segurança’¹⁵⁷. Neste caminho, somente se pode conceber um Direito justo em um ambiente no qual a segurança, como princípio, orienta a construção das normas jurídicas.

Princípios garantem medidas uniformes, impedem que seja medido por medidas diferentes e, acima de tudo, impedem arbitrariedades sem princípios. Ao fazer uso e aplicação dos princípios, os mesmos devem ser aplicados de forma inexorável e conexa levando em conta possibilidades fáticas e jurídicas do caso concreto. A hierarquia entre um ou mais princípios básicos e os subprincípios deles derivados¹⁵⁸ constitui o arcabouço da justiça, não devendo ser violado sob pena de resultar em privilégio ou discriminação.

A medida unitária a que alude o autor, proteção contra um regime de privilégios e exceção, como bem relaciona Heleno Taveira Torres, encontra na segurança jurídica um importante reforço quer objetivamente, por meio dos caracteres de abstração, generalidade e pertinência da Lei, aliados com a ordem e coerência hierárquica do sistema normativo, quer subjetivamente, como a “proteção das expectativas legítimas de confiança dos sujeitos de direito”¹⁵⁹. Assim, esta excursão tem por objetivo mostrar que, no paradigma constitucional contemporâneo, a percepção de legalidade tributária somente pode ser construída respeitando-se o contribuinte, sujeito passivo da relação jurídica tributária, promovendo-se a harmonia entre o Direito e o corpo social. O respeito à segurança jurídica confere previsibilidade ao sistema e outorga aos agentes sociais um norte referente em suas ações, o que se buscou no presente estudo aos municípios de Maracaju e Sidrolândia.

Insta salientar que a curadoria, por uma atuação legítima no relacionamento com o cidadão é dever da Administração Pública e não é por outro motivo que o processo administrativo tributário, como mecanismo alternativo na solução de controvérsias, deve assegurar a proteção de confiança dos contribuintes que a ele recorrem. Fundamental ressaltar que a Lei do Processo Administrativo Federal (Lei 9.784/1999) em seu art. 2º¹⁶⁰,

¹⁵⁷ ATALIBA, *ibidem*, p. 189.

¹⁵⁸ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Tradução: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Fabris Editor, 2012, p. 15-16.

¹⁵⁹ TORRES, *ibidem*, p. 37.

¹⁶⁰ BRASIL. **Lei Federal nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999**. (...omissis...). Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm . Acesso em: 19 jul. 2022.

arrola a segurança jurídica entre outros princípios fundamentais que devem ser observados no desenvolvimento dos processos e procedimentos administrativos federais, o que é repetido em muitas leis de outros entes da Federação brasileira.

Com vistas a construir uma compreensão do papel fundamental da segurança jurídica no processo administrativo notadamente aos municípios objeto do estudo, Maracaju e Sidrolândia, passa-se a uma análise de alguns aspectos deste valor. A vontade do Estado se expressa pelas normas jurídicas, cuja função instrumental é atingir fins e objetivos por meio de determinados comportamentos humanos, regulando condutas. Ao regular determinados comportamentos, essas normas estão também impondo seu respeito ao resto da coletividade, cuja garantia é efetivada pela imposição de sanções. Na visão Kelseniana, a estrutura da norma jurídica estabelece um enlace formal entre a hipótese normativa e o mandamento, cuja relação de imputação prevê uma sanção para que se alcance seu efeito coercitivo.

Segurança jurídica é certeza e garantia dos direitos e significa, por sua vez, segurança dos direitos fundamentais, destacada no artigo 5º da Constituição Federal. São pressupostos da segurança jurídica, sem referência expressa, mas decorrentes do sistema de garantias previstas na Constituição como um todo, aqui considerada como um sobreprincípio no altiplano dos patamares do ordenamento, a existência de norma jurídica, a obediência ao princípio da irretroatividade, o conhecimento prévio por parte dos destinatários (publicidade da norma) e sua definitividade. São esses requisitos que propiciam a certeza do Direito. Fortalecendo esta afirmativa, podemos citar os pilares básicos de todo sistema tributário racional, elencados por Adam Smith: economia, certeza, comodidade e justiça¹⁶¹.

Com efeito, o acerto do propalado sistema se associa à natureza da atração instrumental da natureza jurídica o Direito, consubstanciado como instrumento que viabiliza harmonia no contexto social. Assim, à primeira vista para compreender as diferentes gradações do princípio, nas pegadas de José Souto Borges, é considerá-lo como “um valor e, pois, bipolar e relacional, implica logicamente seu contravalor, a insegurança, ao qual se contrapõe”¹⁶².

Assim, a certeza do sistema tributário depende, a sua coerência interna e externa, isto é, a coerência entre as suas várias partes com a finalidade que se pretende alcançar, seja

¹⁶¹ SMITH, Adam. **Os economistas**: as riquezas das nações - investigação sobre sua natureza e suas causas. Introdução de Edwain Cannan. v. I. Tradução de Luiz João Baraúna. São Paulo: Donneley Cochrane Gráfica e Editora Brasil Ltda, 1996, p. 9.

¹⁶² ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 35.

política ou econômica. Tem nas normas jurídicas de regência a dependência no que diz respeito a clareza e coerência¹⁶³.

Nessa mesma trilha, convém destacar os ensinamentos de Bandeira de Mello, que afirma que o princípio da segurança jurídica não pode ser radicado em qualquer dispositivo constitucional específico. É, porém, “da essência do próprio Direito, notadamente de um Estado Democrático de Direito, de tal sorte que faz parte do sistema constitucional como um todo”¹⁶⁴. O ordenamento jurídico corresponde ao quadro normativo proposto para que as pessoas possam se orientar e assim saber previamente o que é permitido ou não fazer e que esteja em conformidade com os ditames legais tendo em vista as possíveis consequências com a realização de determinado ato. Dessa forma, a importância significativa que possui o princípio da segurança jurídica, por ser um pilar do Estado Democrático do Direito, representa para o ordenamento jurídico¹⁶⁵ maior estabilidade nas relações jurídicas.

Na perspectiva do cidadão, do contribuinte, sujeito passivo da relação jurídica tributária, a segurança jurídica cria um “conjunto de condições que tornam possível às pessoas o conhecimento antecipado e reflexivo das consequências diretas de seus atos e de seus fatos à luz da liberdade reconhecida”¹⁶⁶. A segurança jurídica atua de forma a “coordenar o fluxo das interações inter-humanas, no sentido de propagar no seio da comunidade social de o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta”¹⁶⁷. Os efeitos emanantes deste valor são garantias de estabilidade ao próprio sistema.

É importante compreender a proteção da confiança como diretriz que “envolve tanto o passado quanto o presente e o futuro: o fato da confiança, situado no passado; a confiança que persiste no presente; a confiança que se projeta no futuro”.¹⁶⁸ Trazendo a discussão para o Direito Tributário, a segurança jurídica como valor que visa conferir maior grau de estabilidade ao sistema, diante dos mecanismos de sanção pelo desvio no exercício de competências (invalidade), se faz presente nas hipóteses de revisão do lançamento. Na lição de Estevão Horvarth, sustenta que estas derivam da estrita vinculação da função administrativa à legalidade no Estado de Direito. Para o autor, o lançamento, como produto da atividade executiva, deve conformar-se com a lei que o autoriza e determina, sendo esta conformação ou não conformação a ponte para análise da sua validade jurídica: “ao

¹⁶³ BORGES, José Souto Maior. **Obrigações Tributárias: uma introdução metodológica**. São Paulo: Malheiros, 2015.

¹⁶⁴ MELLO, Celso Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 118.

¹⁶⁵ *Id. Ibidem*

¹⁶⁶ VANOSSI, Jorge Reinaldo. **El Estado de Derecho em el Constitucionalismo social**. Buenos Aires: Editora Universitária, 1982, p. 30.

¹⁶⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 74.

¹⁶⁸ ÁVILA, Humberto, *ibidem*, 2011.

cogitarmos da validade do lançamento, devemos verificar a adequação dele com a lei tributária que determinou sua prática. E assim saberemos se foi praticado um ato juridicamente válido ou não”¹⁶⁹.

Ou seja, a segurança jurídica pode ser considerada um dos elementos justificadores da existência de um ordenamento jurídico e ainda do próprio Estado de Direito. É fato afirmar que o Processo Administrativo Tributário é uma das hipóteses de controle de legalidade dos atos administrativos no contexto da tributação e, na perspectiva do cidadão, deve garantir, como bem versa Paulo de Barros Carvalho¹⁷⁰, “a confiança de que, acontecidos certos eventos que a norma tipifica, os direitos e deveres prescritos estavam adremente conhecidos”.

Com efeito, o processo administrativo tributário é um meio para a garantia da legalidade e legitimidade do processo de constituição do crédito tributário e deve ser entendido como meio de promoção da segurança jurídica na sociedade. Urge, que a proteção da confiança e expectativa legítimas do cidadão, do contribuinte, sujeito da relação jurídica tributária se relacione com a possibilidade de planejar condutas, reduzindo os riscos inerentes às atividades econômicas. Este planejamento leva em consideração a segurança do conteúdo das normas jurídicas (direito material invocado) e também a forma como as instituições, no caso os municípios em testilha, do sistema efetivam o controle da legalidade (pelo direito processual). Assim, “segurança jurídica” está associada a “elementos objetivos da ordem jurídica” - garantias de estabilidade jurídica, segurança de direção e cumprimento da lei - enquanto “proteção da confiança” está mais relacionada a “elementos subjetivos de segurança”, relevância, ou seja, a computabilidade e previsibilidade dos efeitos jurídicos das ações de um indivíduo sobre as autoridades pública¹⁷¹.

Tem-se, então, que a estabilidade, a certeza, previsibilidade e a confiança ordem são identificadas na conjugação de várias normas jurídicas, considerando entre elas a legalidade administrativa, a irretroatividade, a proteção da confiança, entre outras. Das pesquisas tratadas nesta dissertação pode-se perceber que a dialética processual permite que a divergência se manifeste no processo administrativo tributário de modo a atingir a justiça fiscal, objeto maior do processo no ambiente tributário, que garante outros valores, como paz social e segurança jurídica. A relação isonômica entre os interesses do Fisco e os do contribuinte exige uma equilibrada ponderação, em cujo meio está a virtude da justiça. Daí afirmar-se, nas lições de

¹⁶⁹ HORVATH, Estevão. **Lançamento tributário e autolancamento**. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 84.

¹⁷⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Princípios da segurança jurídica em matéria tributária. **Revista de Direito Tributário**. nº 61, 1994, p. 85.

¹⁷¹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. Coimbra; Almedina, 1998, p. 250.

Canotilho que a segurança e a proteção da confiança exigem: (i) fiabilidade, clareza, racionalidade e transparência dos atos do poder; (ii) de forma que em relação a eles o cidadão veja garantida a segurança nas suas disposições pessoais e nos efeitos jurídicos dos seus próprios atos. Pode-se deduzir, a partir dessa afirmativa, que os postulados da segurança jurídica e da proteção da confiança são exigíveis perante qualquer ato dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário.

Na atribuição de verificar o cumprimento das obrigações tributárias, o Fisco promove o lançamento dos tributos e a aplicação das penalidades administrativo-tributárias, num contexto de elevada complexidade de normas, dado o sistema jurídico tributário brasileiro existente. Vimos e acompanhamos ao longo da pesquisa com observação inequívoca de que os processos e a metodologia para aplicação da Justiça Administrativa no âmbito dos municípios de Maracaju e Sidrolândia, carecem de melhorias para se alcançar esta segurança jurídica aqui doutrinariamente exaurida e discutida pelos eminentes juristas. Com efeito, corolário de direito tributário na atribuição de verificar o cumprimento das obrigações tributárias, o Fisco promove o lançamento dos tributos e a aplicação das penalidades administrativo-tributárias, num contexto de elevada complexidade de normas, dado o sistema jurídico tributário brasileiro existente.

Tal quadro leva a uma contínua e crescente situação de controversas interpretações e aplicação das normas tributárias, que resultam em litígios que se arrastam no Judiciário. A pretensão é justamente ao contrário, com processos eficazes, fundamentações jurídicas de suas decisões, celeridade, transparência, publicidade e com uma estrutura mínima para que se possa prestar a jurisdição administrativa, evitando-se a judicialização tributária das questões perante o poder Judiciário, com estrutura que consiga acompanhar a carga de conflitos administrativos postos perante os municípios e dar soluções a essas lides em tempo adequado, como resposta à efetividade da segurança jurídica esperada pelo cidadão contribuinte.

É certo que o processo administrativo tributário é teologicamente orientado para se obter uma decisão sobre a legalidade de determinada obrigação tributária. A indagação que constitui sua finalidade tem como alvo duas realidades: o ato tributário e a sua legalidade. Com o lançamento, o Fisco busca garantir antecipadamente a conformidade da obrigação abstrata à obrigação subjacente e no processo administrativo tributário trata-se de impedir que a verdade formal, representada pela abstração, prevaleça sobre a verdade material expressa na situação subjacente, de modo a garantir que a prestação tributária efetivamente realizada pelos particulares seja aquela que foi definida na lei.

Assim, busca-se que o direito material e o processual se encontrem de tal forma interligados, mantendo entre si estreitas relações, que só com a visão unitária de um mesmo fenômeno se poderá entender a eficácia das normas, para lhes dar a interpretação e aplicação adequadas. A constituição, modificação e extinção de cada situação que integra a relação jurídica tributária colocam-se em momentos diferentes e podem resolver-se em situações com estrutura e natureza diferentes, cujos regimes não são perfeitamente coincidentes.

Pode observar que ambos os municípios sucumbem pela ausência da fixação da nova tecnologia da informação posta em favor da sociedade, diretamente ligada aos órgãos públicos, como no caso da transformação dos processos físicos, protocolos, carimbos, registro e anotações manuais, com amontoados de papéis etc sejam contemplados pela digitalização passando o trâmite manual físico para o eletrônico, principalmente voltando-se o olhar para as condições ofertadas pela juridicidade da *web 3.0*, e com isso, guardadas as devidas proporções de publicidade, para os casos sigilosos, aplicar-se de forma inequívoca os princípios da publicidade, transparência, resultando em celeridade processual dos atos administrativos, com ritos a serem realizados por força da inteligência artificial.

Ambos os municípios carecem de uma legislação processual de eficácia para que se transcenda a discussão da celeridade e transparência e com isso resultar na propalada segurança jurídica discutida nesta dissertação. É certo que o processo administrativo tributário é inaugurado pela provocação do contribuinte, sujeito passivo da relação jurídica tributária e tem um relevante papel quando o contribuinte oferece resistência formal ao lançamento do tributo ou imposição de penalidade, imprimindo-lhe a dimensão processual e litigiosa, regida pela ampla defesa e pelo contraditório, com gênese constitucional.

Se ao contribuinte é dada a alternatividade entre o processo administrativo tributário e o processo judicial ou até mesmo percorrer o primeiro para ainda depois buscar o segundo, dada a unidade jurisdicional do sistema brasileiro, certamente a escolha do primeiro se dará quando houver garantia de que o procedimento administrativo tributário se caracteriza como instrumento de trâmite célere, claro, lógico, que atenda aos princípios da ordem jurídica, cuja matriz é idêntica à do Judiciário, em que o contribuinte tenha um espaço de exercício de cidadania. E neste apontamento, tanto o município de Maracaju como Sidrolândia, urgem a digitalização do processo administrativo fiscal, com a aplicação de métodos e tramitação do processo eletrônico, corolário do Direito Tributário 4.0.

Impossível, em pleno século 21, ainda com as tecnologias postas para os poderes públicos, como já ocorre nos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário no âmbito Federal e Estadual a inserção digital para desburocratizar os trâmites administrativos e judiciais,

notadamente pelos meios eletrônicos dos seus processos. Ímpar em discorrer que a digitalização se colocará como garantia de que o procedimento administrativo tributário se cercará de efetividade, celeridade, publicidade, instrumento lógico que permitirá atender a prestação da justiça administrativa.

A exigência de transformações sociais se impõe na busca pela concretização da justiça social, cujos paradigmas tradicionais devem ser superados, e não se exclui os municípios objeto da pesquisa, tudo mediante políticas eficazes que incorporem a participação dos cidadãos nos centros de poder, de modo a efetivar o Estado Democrático de Direito, fundado no princípio da soberania popular, corresponsabilizando os cidadãos nas relações da administração tributária com os contribuintes.

Essas transformações, respeitados os atos de iniciativa legislativa dos poderes, deve-se começar pela instituição de uma legislação ordinária, regulamentando as Leis complementares dos municípios de Maracaju e Sidrolândia, instituindo-se o processo administrativo eletrônico, tendências contemporâneas do Direito Tributário 4.0, para efetiva prestação da jurisdição administrativa. Não é outro o sentido dado à organização dos órgãos judicantes, alicerçada em instituições eficientes e legítimas, no âmbito do processo administrativo tributário, em que participam representantes do fisco e dos contribuintes.

O município de Maracaju contempla em sua legislação hodierna a presença, para julgamento dos recursos administrativos em segundo grau de jurisdição, do Conselho de Contribuintes, constituído, justamente para de forma inequívoca, também resultar na segurança jurídica do cidadão, do contribuinte, do sujeito passivo da relação jurídica tributária, destacando-se neste mecanismo de distribuição de justiça administrativa. No âmbito do município de Sidrolândia, conquanto se observe fundamentação jurídica de suas decisões, quer no âmbito da autoridade administrativa no primeiro grau de jurisdição, se observa voz corrente de questionamento que no âmbito do segundo grau de jurisdição administrativa a decisão e fundamento carecem de um Conselho de Contribuintes, sendo deliberadas, após prévio parecer da Procuradoria Jurídica do Município, com *mera ratificação* do Chefe do Poder Executivo do Município, que exerce, a condição inequívoca de julgador supremo no segundo grau administrativo, perquirindo-se a discussão da segurança jurídica, quando isso não ocorreria se criado, instalado e com prestação efetiva de decisões de um Conselho de Contribuintes, tal qual ocorre no município vizinho de Maracaju.

É voz corrente que torna-se um meio célere e eficaz como instrumento auxiliar no aperfeiçoamento do Estado de Direito, para evitar ou dirimir conflitos, em benefício do próprio controle do poder, o processo administrativo tributário atua reduzindo o número de

causas instauradas perante o poder Judiciário, a propalada judicialização. A manutenção da ordem social ocorre por meio da resolução de conflitos entre os indivíduos, objetivo primordial a ser alcançado por meio da ordem jurídica. Portanto, quanto mais cedo as disputas/conflitos forem resolvidas, mais estável será a ordem social.¹⁷²

O aparato do Estado segue os princípios da Administração Pública e a eficiência pressupõe a utilização de mecanismos que atendam às garantias constitucionais, com gestão por resultados. Mas, não é só os municípios que carecem do escopo processual da segurança jurídica, a inserção prática para todos os seus atos processuais. Ambos há inequívoca necessidade de viabilizar estudos, criação e institucionalização da lei processual, notadamente a digitalização burocrática dos atos administrativos com vigência de legislação processual eletrônica, tudo com o escopo de contribuir pela publicidade, transparência, destacando-se inclusive, em capítulo próprio, acerca da instituição do Conselho de Contribuintes, escolha do seus membros, sem intervenção do poder público, com fixação de requisitos objetivos a cada um dos seus membros, sem critérios subjetivos e indicações políticas, sob pena de todo o trabalho destacado à segurança jurídica cair por terra por ingerência alhures de pessoas sem o tecnicismo exigido para o exercício da função.

Os princípios do art. 37, da Constituição Federal, norteiam a Administração, com função própria de um princípio de direito, a boa-fé aparece na ordem jurídica revestida de forma variada nas normas sobre relações públicas e privadas. Se opõe à conduta que objetiva obter vantagem que não aconteceria de forma leal, iludindo ou enganando alguém. Os parâmetros da boa-fé estão pautados em comportamentos éticos, por meios dos quais devem os envolvidos comportar-se com lealdade nas relações, da formação à extinção.

Tanto pode constituir-se em critério de interpretação de atos ou negócios jurídicos, como referir-se à forma de ação ou omissão na produção desses atos. Assim, as deficiências apontadas (ausência de legislação processual, digitalização dos processos, celeridade, inovação, transparência, publicidade *não ritual* dos seus atos, fundamentações das decisões, ingerência do poder público ou instituição *subjetiva* da escolha dos membros do Conselho de Contribuintes etc.) denotam registrar ocorrência de ausência de segurança jurídica, fazendo com que não haja avanço na busca da efetiva sistematização do processo administrativo tributário.

¹⁷² TEMER, Michel. **Elementos de Direito Tributário**. 22.ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 194-195.

O Ministro do Superior Tribunal de Justiça - STJ, Humberto Gomes de Barros, em voto publicado na RSTJ 24/210¹⁷³, afirmou que:

A boa-fé dos administrados passou a ter importância imperativa no Estado intervencionista, constituindo, juntamente com a segurança jurídica, expediente indispensável à distribuição da justiça material. É preciso tomá-lo em conta perante situações geradas por atos inválidos. (RIBAS; RIBEIRO, 2012, p. 218).

Importante ressaltar que o estabelecimento de regras gerais específicas como apontado para o processo administrativo tributário instituído pelos dispositivos legais e que devem ser pautados no estabelecimento de princípios e regras gerais alinhados aos princípios constitucionais, conforme a discussão posta neste estudo. Assim, no âmbito do direito tributário, o processo administrativo tributário há de acolher a boa-fé na confiança estabelecida na aceitação desse instrumento para a efetivação da legalidade dos atos praticados pelo Estado no cumprimento das normas tributárias. Uma característica fundamental legítima da ação judicial e administrativa é a lealdade, se alguém é “aquele que se tributa”, como ensina Pontes de Miranda, então não há como aceitar qualquer conduta que implique deslealdade, é irracional pensar que alguém é infiel a si mesmo¹⁷⁴.

Assim é que a importância do processo administrativo tributário, como mecanismo alternativo na solução de conflitos tributários, foi destacada noutra oportunidade¹⁷⁵, como meio de realização da justiça tributária como fim genérico da Administração Pública, permitindo solução da lide de modo célere e produzindo melhores resultados econômicos para o contribuinte e para o Estado.

É fato que, sem prejuízo às garantias constitucionais, o contribuinte busca o Processo Administrativo Tributário como solução de conflito com o Fisco para revisão de lançamentos tributários ou imposição de penalidade que considere ilegais. O princípio da segurança jurídica atua de forma a “coordenar o fluxo das interações inter-humanas, no sentido de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta”¹⁷⁶. Em particular no Direito Tributário, o princípio da segurança jurídica assume uma feição protetiva do cidadão, em razão de seus direitos

¹⁷³ BRASIL.STJ. **Recurso em Mandado de Segurança nº 407, Estado de Maranhão (90.0004091-4)**, relator Ministro GOMES DE BARROS. Recorrentes: Maria de Jesus Leitão Mascarenhas e outros. Tribunal de origem: Tribunal de Justiça do Estado do Maranhão. Recorrido: Governador do Estado do Maranhão. Julgado em 7.8.1991 Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-eletronica-1991_24.pdf. Acesso em: em 20 jul. 2022.

¹⁷⁴ ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 3ª ed. Malheiros, 2011, p. 171-172.

¹⁷⁵ RIBAS, Lídia Maria. **Processo Administrativo Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 156.

¹⁷⁶ MAFFINI, Rafael. **Princípio da proteção substancial da confiança no direito administrativo brasileiro**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2017, p. 55.

fundamentais, relacionados à tributação (legalidade, anterioridade, irretroatividade, proteção de confiança, igualdade), serem destinados a limitar a atuação estatal, e não a servir para seu exercício. Em razão disso, o Estado não pode valer-se do princípio da proteção de confiança, no âmbito do Direito Tributário, para tornar intangíveis determinados efeitos passados, tendo em vista que esse princípio, nesse âmbito, serve ao contribuinte e não ao Estado.

A proteção da confiança concretiza a eficácia reflexiva e subjetiva da segurança jurídica, garantindo os direitos fundamentais pela eficácia defensiva e protetiva, que só podem ser utilizados pelos cidadãos, não pelo Estado. Rafael Mafini, por sua vez, ressalta que “a proteção da confiança deve ser considerada como um princípio deduzido, em termos imediatos, do princípio da segurança jurídica e, em termos mediatos, do princípio do Estado de Direito”¹⁷⁷. Pode-se afirmar, com isso, que a proteção da confiança é um valor inerente ao princípio da segurança jurídica.

Os princípios da legalidade da administração pública e a proteção da confiança ou da boa-fé dos administrados, conforme segue o escólio de Couto e Silva “ligam-se, respectivamente, à presunção ou aparência de legalidade que têm os atos administrativos e à necessidade de que sejam os particulares defendidos, em determinadas circunstâncias contra a fria e mecânica aplicação da lei”, com a consequente anulação de providências do Poder Público que geraram benefícios e vantagens, há muito incorporados ao patrimônio dos administrados¹⁷⁸.

O que se espera do Estado ideal é que o cidadão, o contribuinte, sujeito da relação jurídica tributária consiga se aproximar do conhecimento a respeito da previsibilidade de suas ações, com relação às respectivas consequências jurídicas, conforme a lição de Humberto Ávila¹⁷⁹ “quanto maior for a capacidade de o cidadão prever o momento em que será definida a consequência jurídica aplicável aos atos e fatos, tanto maior será a sua capacidade de traçar linhas de ação relativamente ao que pretende fazer”. Ainda mais quando essas consequências dizem respeito aos tributos, que tanto oneram as atividades e resultados econômicos dos investimentos e dos negócios na atualidade. Haverá maior segurança quanto menor for o tempo transcorrido entre a previsão das consequências e sua efetiva definição. Não há calculabilidade em processos administrativos e judiciais longos. Assim, este será o resultado esperado de um processo administrativo tributário qualificado nos termos descritos

¹⁷⁷*Id. Ibidem*

¹⁷⁸ COUTO E SILVA, Almiro do. Princípios da legalidade da administração pública e da segurança jurídica no Estado de direito contemporâneo. **Revista da Procuradoria Geral do Estado**. Porto Alegre: v. 27, nº 57, 2003, p. 13.

¹⁷⁹ ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica**: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2011p. 166.

anteriormente, pois assim, cada vez mais, o contribuinte pode escolher percorrê-lo como meio alternativo em favor da solução de controvérsias em matéria tributária, desonerando o poder Judiciário, resultado de um aperfeiçoamento do Estado Democrático de Direito e de uma evolução no relacionamento de boa-fé entre o Fisco e os Contribuintes, num sentido ético e de justiça fiscal.

Destaca-se, portanto, que a segurança jurídica é um dos principais instrumentos para a realização da justiça no Estado de Direito. Destaca-se como um dos valores fundamentais e supremos garantidos constitucionalmente, limitando o poder estatal, protegendo e assegurando o exercício das liberdades individuais e garantindo a estabilidade jurídica. Afirma-se que têm grande relevo no Processo Administrativo Tributário a segurança jurídica e a boa-fé, uma vez que garantem a previsibilidade e a segurança do contribuinte, potencializando sua utilização na busca de um resultado finalístico correto e eficaz pela aplicação das normas tributárias na segurança do cidadão contribuinte.

Porém, tal instrumento alternativo na solução de conflitos entre o Estado e o contribuinte só se efetivará com a celeridade do processo administrativo tributário, sem perda das garantias constitucionalizadas e com a capacidade de prever suas definições e consequências no tempo. Conclui-se pela inequívoca necessidade da aplicação de ambos princípios em estudo, vale dizer, o Direito Administrativo como corolário do Direito Tributário para a exteriorização inequívoca da resolução dos conflitos administrativos postos perante as administrações públicas dos municípios de Maracaju e Sidrolândia, com vistas à garantia da estabilização do ordenamento jurídico, com embasamento no texto constitucional e legislações federais hodiernas, resultando em segurança jurídica em face do contribuinte na busca de resultados de pacificação dos conflitos administrativos.

Portanto, o objetivo sempre será o resultado qualitativo de um processo administrativo tributário, pois assim, cada vez mais, o contribuinte poderá escolher percorrê-lo como meio alternativo em favor da solução de controvérsias em matéria tributária, desonerando o poder Judiciário, resultando em um aperfeiçoamento do Estado Democrático de Direito e de uma evolução no relacionamento de boa-fé entre o Fisco e os Contribuintes, num sentido ético e de aplicação da Justiça Administrativa Fiscal.

CONCLUSÃO

No convívio da norma jurídica e o ato administrativo, pôde-se observar a existência de um caminho a ser trilhado pela Administração Pública. O processo administrativo é o caminho e tem como fundamento de validade as normas constitucionais e legais. Dessa forma, o processo ou o procedimento da atividade administrativa será o instrumento de controle para o aperfeiçoamento do direito questionado. Vimos que o processo administrativo é definido, pelos ensinamentos doutrinários e jurisprudenciais, como um seguimento coerente e correlacionado de atos administrativos, de acordo com os procedimentos estabelecidos normativamente, com a finalidade de manifestar uma vontade da administração através de um ato final. Com efeito, trata-se de uma definição categórica, que visa enfatizar a necessidade de se dar conhecimento prévio, ao contribuinte, das direções a serem percorridos pela Administração Pública, no exercício da função pública, em atenção ao princípio da segurança jurídica.

Nesse passo, podemos salientar de forma efetiva que o procedimento administrativo sempre será o curso de intercomunicação entre o Estado e o contribuinte, previsto na Constituição Federal. O direito de reivindicação, previsto no inciso XXXIV, letra “a” do art. 5º¹⁸⁰, da Constituição Federal, regular o pressuposto do direito de petição dos direitos e garantias fundamentais individuais e coletivos em face da Administração Pública. Destaca-se, no âmbito desta conclusão, que o procedimento administrativo é, também, uma ferramenta contra o julgamento da Administração e de controle do exercício das atividades administrativas, além de meio da exteriorização do Estado Democrático de Direito.

O contribuinte pode questionar a decisão estatal, pois tem no direito constitucional a prerrogativa de entender, de formular pretensões, de apresentar razões fundamentadas e de resguardar, com o escopo de defender-se contra atos perpetrados pela Administração Pública. O contribuinte possuirá sempre papel dinâmico e definitivo no processo administrativo, e, por isso, são plenamente incidentes, nesse âmbito, as garantias processuais constitucionais, tais como: o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa, como amplamente discutido no curso deste trabalho.

¹⁸⁰ BRASIL, **Constituição Federal**. Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) 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;

Assim, o principal objetivo deste trabalho foi apresentar um panorama do contencioso tributário administrativo, por meio de uma análise comparativa do modelo adotado por cada município. Seguindo a mesma linha, estudou-se o contencioso administrativo tributário em nível municipal adotando-se como parâmetros principais a análise das suas instâncias, considerando as peculiaridades de cada município. Destacamos os principais elementos confluentes da fase contenciosa: *(i)* primeira instância com análise e decisão realizada de forma monocrática, *(ii)* processos realizados em todas as fases de forma física, e *(iii)* ambos não possuem legislação processual tributária e trazem os aspectos processuais em apenas um capítulo do código tributário de ambos os municípios.

Em relação aos aspectos contrapostos pode-se destacar que os municípios adotam análise e decisão de segunda instância de forma diferenciada, tendo em vista que Maracaju possui um Conselho de Contribuintes com decisão colegiada e Sidrolândia analisa e decide de forma monocrática, pelo chefe do Executivo Municipal. No que diz respeito à publicação dos atos processuais, Maracaju tem seus atos publicados em Diário Oficial, o que proporciona a devida transparência, enquanto o município de Sidrolândia, a informação dos atos processuais é dada apenas à parte interessada, sem aplicação do princípio da efetiva publicidade e transparência.

Dessa forma, buscamos identificar os melhores e mais efetivos resultados, indicando as principais diferenças entre os processos e procedimentos dos municípios, a qual demanda adaptações postas no capítulo segundo deste trabalho, qual seja, melhorias das técnicas jurídico-administrativas na aplicação e exteriorização do direito, seja a fundamentação e a imparcialidades das decisões, sempre voltadas aos princípios da moralidade, idoneidade, publicidade, transparência e celeridade dos atos públicos postos pela Administração, conseqüentemente valorando as decisões com a instituição de Conselho de Contribuintes, no município de Sidrolândia, de forma que tenha autonomia e resolutividade nas decisões emitidas, com o objetivo da pacificação dos conflitos, com maior resolutividade, dando azo a propalada segurança jurídica.

Após o desenvolvimento do estudo comparativo da fase contenciosa adotada pelos municípios de Maracaju e Sidrolândia, faz-se necessário apresentar os indicativos de conclusão. Com efeito, ao compararmos os dois modelos, evidencia-se que no município de Maracaju tem-se a criação, instalação e institucionalização do Conselho de Contribuintes como órgão de segundo grau administrativo na solução e pacificação dos conflitos administrativos entre o contribuinte, sujeito ativo da relação jurídica e o poder público da Administração direta do município. Por sua vez, o município de Sidrolândia, observamos,

pese embora a eficácia e celeridade dos julgamentos, a ausência de autonomia dos órgãos julgadores, quer pelo exercício da função do agente político, secretário municipal de Fazenda ser de nomeação, de confiança, da autoridade do chefe do poder Executivo, no exercício do primeiro grau de jurisdição administrativo, com a ausência de conhecimento técnico específico para fundamentação das decisões e, se não bastasse isso, o exercício do segundo grau de jurisdição administrativa, ser exercido diretamente pelo mesmo chefe do poder municipal, o prefeito do município, suscitando questionamentos acerca da pacificação dos conflitos administrativos, quiçá da segurança jurídica com meios de solução dos vieses jurídicos.

Torna-se necessário propor, como visto no curso da pesquisa, um modelo para o contencioso administrativo tributário para o município de Sidrolândia, com a possibilidade da adoção de um Conselho de contribuintes, como já discorrido, a possibilitar com decisões fundamentadas exteriorizando a propalada segurança jurídica, além de, no âmbito dos dois municípios, a necessária, explícita e evidente, necessidade da digitalização dos processos e procedimentos garantindo celeridade, o que contribuiria com o exaurimento da via administrativa e com resultados, também, repise-se, da segurança jurídica.

Por fim, nossos estudos indicaram a necessidade de uma legislação específica, diuturnamente apontada com estudos, discussão, criação e institucionalidade de instrumento de processo e procedimentos, ditando ritos e regras processuais dirimir o conflito nas fases contenciosas, considerando os princípios constitucionais e garantias processuais.. Ainda no âmbito legislativo, reformas na legislação que rege o contencioso administrativo fiscal precisam ser promovidas com vistas ao fomento das atividades administrativas de Justiça Fiscal, notadamente transparência, celeridade e publicidade de todos os atos e decisões perpetradas no âmbito do contencioso administrativo. Dessa forma, a análise comparativa foi realizada com o objetivo de contribuir com a geração de benefícios para administração tributária, ou seja, para o fisco, o contribuinte e conseqüentemente toda a sociedade, bem como de contribuir e sugerir a implementação de um ciclo de melhorias, conforme foram detectadas ao longo da pesquisa com o exame de cada modelo adotado na fase contenciosa dos municípios.

REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís (coord.). **Tributação 4.0**. São Paulo: Grupo Almedina, 2020.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 3.ed. São Paulo: Método, 2009.

ALVIM, Arruda. **Processo Tributário Referente às áreas de Direito Tributário e Processo Civil**. [s.n.]. Disponível em:
http://www.mprj.mp.br/documents/20184/2169923/Arruda_Alvim.pdf. Acesso em: 10 jun. 2022.

ASSUNÇÃO, Adenilson dos Santos; Silva, WALTER Guedes da. Dinâmicas Territoriais da Migração Cidade Campo e a Constituição dos Assentamentos Rurais no Município de Sidrolândia – MS. **Anais VII CBC** – ISBN 978-85-98539-04-1. VII. Congresso Brasileiro de Geógrafos. Agosto de 2014. Vitória – ES. Biblioteca Municipal Sidrolândia – MS.

ATALIBA, Geraldo. **Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969.

_____. **República e Constituição**. 3.ed. Malheiros, 2011.

ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011.

BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. **Princípios Constitucionais do processo administrativo disciplinar**. São Paulo: Max Limonad, 1998.

BARROSO, Luís Roberto. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11.ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 22 jan. 2022.

_____. **Lei nº 5.172, de 26 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm Acesso em: 10 de jan. 2022.

_____. **Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018**. Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD). Disponível em:
https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/113709.htm Acesso em: 20 de ago de 2021

_____. **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm Acesso em: 10 jan.2022.

_____. **Lei Federal nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999**. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm. Acesso em: 19 jul. 2022.

_____. **Lei nº 11.419, de 19 de dezembro de 2006**, dispõe sobre a informatização do processo judicial; altera a Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 – Código de Processo Civil; e dá outras providências **aplicadas subsidiariamente ao procedimento administrativo tributário**. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/11419.htm . Acesso em: 2 jun. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso em Mandado de Segurança nº 407, Estado de Maranhão (90.0004091-4), relator Ministro GOMES DE BARROS**. Recorrentes: Maria de Jesus Leitão Mascarenhas e outros. Tribunal de origem: Tribunal de Justiça do Estado do Maranhão. Recorrido: Governador do Estado do Maranhão. Julgado em 7.8.1991 Disponível em:
https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-electronica-1991_24.pdf . Acesso em 20: jul. 2022.

BULUS, Uad Lammêgo. **Constituição Federal Anotada**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

CAIS, Cleide Previtalli. **O processo tributário**. 7.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7.ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

_____. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 3. ed. (reimpressão). Coimbra: Almedina, 1999.

CARNELUTTI, Francesco. *Instituicones del processo civil*. Buenos Aires: EJE, 1973, 227 p.

CARVALHO, Paulo de Barros. Princípios da segurança jurídica em matéria tributária. **Revista de Direito Tributário**, nº 61, 1994.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. **Direito tributário: fundamentos Jurídicos da Incidência**. São Paulo: Saraiva, 2015.

_____. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 7.ed. São Paulo: Noeses, 2018.

_____. **Segurança Jurídica ao novo CARF**. Disponível em:
https://repositorio.ufersa.edu.br/bitstream/prefix/3427/2/LarissaFO_ART.pdf . Acesso em: 10 jun.2022.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 30.ed. São Paulo: Saraiva. 2019.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31.ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

CONTI, João Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996.

COUTO E SILVA, Almiro do. Princípios da legalidade da administração pública e da segurança jurídica no Estado de direito contemporâneo. **Revista da Procuradoria Geral do Estado**. Porto Alegre: v. 27, nº 57, 2003.

COUTURE, Eduardo J. **Fundamentos de derecho procesal civil**. 3.ed. Buenos Aires: Depalma, 1993.

CRETTON, Ricardo Aziz. **Os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade e sua aplicação no direito tributário**. Rio de Janeiro: Lumes Juris, 2001.

DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. **Efeitos das Decisões no Processo Administrativo Tributário**. Universidade de São Paulo. Faculdade de Direito. 2020. Disponível em: <https://repositorio.usp.br/item/003026252>. Acesso em: 30 jun. 2022.

DIDIER JÚNIOR, Fredie; CABRAL, Antonio do Passo (Coord). **Coisa julgada e outras estabilidades processuais**. Salvador: Jus Podivm, 2018.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Prefácio. In. IBRAIM, Marco Túlio Fernandes.

DINIZ, Maria Helena. **Conflito de normas**. São Paulo: Saraiva, 1996.

DIAS, Luiz Fernando Gonçalves. **O processo administrativo tributário e suas vantagens**. 2011. 53 f. Monografia de Especialização (Pós-graduação Lato Sensu em Direito Tributário e Finanças Públicas) Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, Brasília, 2021. Disponível em: <https://repositorio.idp.edu.br/handle/123456789/3212>. Acesso em: 11 ago. 2022.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 17 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. O STJ e o princípio da segurança jurídica. **Revista da AASP** nº 141, Ano XXXIX. São Paulo: Maio de 2019.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de metodologia**. São Paulo: Saraiva. 2001.

FALLET, Allan George de Abreu. **A natureza jurídica do processo administrativo fiscal**. 2018. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/21592/2/Allan%20George%20de%20Abreu%20Fallet.pdf>. Acesso em: 2 jul. 2022.

FERREIRA, Sérgio Andréa. **Garantia da Ampla Defesa no Direito Administrativo Processual Disciplinar**. RDP. n.19. São Paulo, 1972.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle (coord). **Processo administrativo tributário e previdenciário**. São Paulo: Max Limonad, 2001.

_____. **Curso de Direito Administrativo**. 9ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

FUCK, Luciano; AFONSO, José Roberto. **A tributação do futuro e a rigidez constitucional**.

Disponível em:

<https://www.conjur.com.br/2017-mai-13/observatorio-constitucional-tributacao-futuro-rigidez-constitucional#author>. Acesso em: 26 nov. 2021.

_____. Os desafios da tributação 4.0. *In* : **Tributação 4.0**. AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís (coord.). São Paulo: Grupo Almedina, 2020.

FRANCO JUNIOR, Nilson José. **Processo Tributário Administrativo: comentários ao Decreto nº 70.235/1972**. 1ªed. São Paulo: CRV. 2019.

GODOY, Walter. **O Direito dos contribuintes**. Porto Alegre: Síntese, 2000.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Atlas, 2018.

HORVATH, Estevão. **Lançamento tributário e autolançamento**. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

INFORMATIVO CIDADE BRASIL. Disponível em: <

<https://www.cidade-brasil.com.br/estado-mato-grosso-do-sul.html> >. Acessado em: 12 abr. 2022.

INFORMATIVO CIDADES BRASILEIRAS. **Retrato das cidades brasileiras**. Disponível em: <https://www.mundodomarketing.com.br/inteligencia/pesquisas/474/retrato-das-cidades-brasileiras-com-menos-de-100-mil-habitantes.html>. Acesso em: 12 abr. 2022.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. **Município Código 5007901 Sidrolândia – MS**, 2021. Disponível em:

<https://cidades.ibge.gov.br/brasil/ms/sidrolandia/panorama>. Acesso em: 22 jan. 2022.

_____. **Município Código 5005400 Maracaju – MS**, 202. Disponível em:

<https://cidades.ibge.gov.br/brasil/ms/maracaju/panorama>. Acesso em: 22 jan. 2022.

JORNAL “O GLOBO”, Rio de Janeiro: agosto 2020. **Dos 5.570 municípios brasileiros, 5.232, ou seja, 94% do total, têm menos de cem mil habitantes**. Disponível em:

<https://extra.globo.com/noticias/brasil/>. Acesso em: 12 de abr. 2022.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 8ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

KOCH, Deonísio. **Processo Administrativo Tributário e Lançamento**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Direito Tributário: teoria geral do tributo**. Barueri: São Paulo, Manole. Espanha: Marcial Pons, 2007.

LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos: entre a legalidade, liberdade e solidariedade**. São Paulo: Malheiros, 2018.

LÔBO NETO, Benjamin de Souza; ROSA, Guilherme Cardoso. Segurança Jurídica no Processo Administrativo Tributário. **Revista Fragmentos de Cultura - Revista Interdisciplinar de Ciências Humanas**, Goiânia, v. 24, n. 5, p. 123-138, set. 2014. ISSN 1983-7828. Disponível em: <http://seer.pucgoias.edu.br/index.php/fragmentos/article/view/3406/1988>. Acesso em: 10 ago. 2022.

MACEDO JÚNIOR, Alexandre Cordeiro; Gilberto Waller; VIANNA, Marcelo Pontes. **Manual de Procedimento Administrativo**. Artigo: **Noções de Direito Administrativo**. Publicações CGU Controladoria Geral da União: Brasília, jan. 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27.ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. **Processo Tributário**. 10.ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MAFFINI, Rafael. **Princípio da proteção substancial da confiança no direito administrativo brasileiro**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2017.

MARACAJU. **Decreto Municipal de Maracaju – MS, nº125 de 19 de setembro de 2002**. Dispõe sobre o Regimento Interno do Conselho Municipal dos Contribuintes. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a1/ms/m/maracaju/decreto/2002/12/125/decreto-n-125-2002-institu-i-o-regimento-interno-do-conselho-municipal-de-contribuintes> . Acesso em: 9 jun. 2022.

_____. **Lei Complementar nº 9/2001**, dispõe sobre a criação do Código Tributário do Município de Maracaju - CTM, regula e disciplina, com fundamento na Constituição Federal, no Código Tributário Nacional, Leis Complementares e Lei Orgânica do Município, os direitos e as obrigações que emanam das relações jurídicas referentes a tributos de competência municipal e às rendas deles derivadas que integram a receita do Município. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/codigo-tributario-maracaju-ms> Acesso em: 9 março. 2022.

MARTINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. 5ª ed. São Paulo: Dialética. 2010.

MARTINEZ, Antonio. Lopo. Processo Administrativo Fiscal: Função, Natureza e Objeto. *In: Processo administrativo tributário e previdenciário*. FIGUEIREDO, Lúcia Valle (coord). São Paulo: Max Limonad, 2001, p.136.

MASCARENHAS, Paulo. **Manual de Direito Constitucional**. Salvador: 2010.

MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. 9.ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 27.ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MEDEIROS, Ronaldo Raimundo. **A (in)segurança jurídica do contencioso administrativo tributário estadual**: estudo de casos sobre a aplicação da Súmula nº 166, nas saídas por transferências de mercadorias. 2015. Dissertação (Pós-Graduação *Stricto Sensu* Profissional da

DIREITO SP). Fundação Getulio Vargas: Escola de Direito de São Paulo. Disponível em: <https://bit.ly/3tL89xR>. Acesso em: 23 jan. 2022.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Curso de Direito Administrativo Brasileiro**. 41.ed. Malheiros, 2015.

_____. BURLE FILHO, José Emanuel. **Direito Administrativo brasileiro**. 42.ed. até EC 90/2015. São Paulo: Malheiros, 2016.

MELLO, Celso Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2006.

MENEGAZ, Maria Lima. **O processo eletrônico e os meios de conflito sob a perspectiva dos direitos fundamentais constitucionais brasileiros**. LOURENÇO, Haroldo; SILVA, Larissa Pochmann (org). Soluções de Conflitos e Instituições Jurídicas. Grupo Multifoco: Rio de Janeiro, 2018, p. 430. Disponível em: < <https://bit.ly/3Pmofpo> >. Acessado em: 10 jul. 2022.

MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. Tomo IV. 2ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1998.

NERY JÚNIOR, Nelson. **Princípios do processo na Constituição Federal**. 13ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

NEVES, Daniel Amorim Assumpção. **Manual de Direito Processual Civil**. 9ª ed. Salvador: Ed. JusPodivm, 2017.

OLIVEIRA, Jorge Eremites de. Cultura material e identidade étnica na arqueologia brasileira: um estudo por ocasião da discussão sobre a tradicionalidade da ocupação Kaiowá da terra indígena Sucuri'y. Laboratório de Etnologia e História Indígena da Faculdade de Ciências Humanas da Universidade Federal da Grande Dourados – UFGD. **Revista Sociedade e Cultura**, v. 10, n. 1, Jan / Jun 2007.

OLIVEIRA, Larissa Fernandes de Oliveira. **Segurança jurídica do processo administrativo tributário: uma análise das decisões administrativas no âmbito do CARF**. Artigo apresentado ao Centro de Ciências Sociais Aplicadas (CCSAH) do curso de Direito da Universidade Federal Rural do Semiárido de Mossoró – RN. 2018.

PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René B.; SLIWKA, Ingrid S. **Leis de processo tributário comentadas: processo administrativo fiscal, protesto extrajudicial de títulos e execução fiscal**. 9.ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2018.

PAULSEN, Leandro. **Segurança jurídica, certeza do direito e tributação: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

PERLINGEIRO, Ricardo. Justiça administrativa no Brasil: uma jurisdição administrativa judicial, extrajudicial ou híbrida? **Revista CEJ**: Brasília, Ano XVIII, nº 62, p. 71-78, jan./abril 2014. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2390775. Acesso em: 22 jan. 2022.

PINHO, Rodrigo César Rebello. **Direito constitucional: teoria geral da constituição e direitos fundamentais**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, Educação, 2018.

PIOVESAN, Flávia. A responsabilidade do Estado na consolidação da cidadania. *In*: **Constituição Federal 15 anos**. TAVARES, André Ramos; FERREIRA, Olavo A.V. Alves; LENZA, Pedro (Coords). São Paulo: Método, 2003.

PONTES, Helenilson Cunha. O direito ao silêncio no Direito Tributário, *In*: **Tributos e direitos fundamentais**. FISCHER, Octávio Campos (Coord). São Paulo: Dialética, 2004.

PORTO, Éderson Garin. **A colaboração no direito tributário: por um novo perfil de relação obrigacional tributária**. 1ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016.

REALE, Miguel. **O Direito e a problemática do seu conhecimento. Horizontes do Direito e da História**. 3.ed. rev. e aum. São Paulo: Saraiva, 2000.

REGIÃO NEWS. **Com a produção agrícola avaliada em R\$ 2 bilhões, Sidrolândia tem o 20º agronegócio mais rico do país**. Disponível em: <https://www.regiaonews.com.br/sidrolandia-15-08-2020/com-producao-agricola-avaliada-em-r-2-bilhoes-sidrolandia-tem-o-20o-agronegocio-mais-rico-do-pais> . Acesso em: 19 jan. 2022.

_____. **Mapa coloca Maracaju como o município mais rico do agronegócio do Estado**. Disponível em:

<https://www.regiaonews.com.br/maracaju/mapa-coloca-maracaju-como-municipio-mais-rico-do-agronegocio-do-estado-e-o-8o-do-brasil>. Acesso em: 19 jan. 2022.

RIBAS, Lídia Maria L. R; RIBEIRO, Maria de Fátima. **Segurança jurídica: o processo administrativo tributário e a proteção da confiança**. Argumentum: Revista de Direito nº 13. Unimar, 2012.

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Processo Administrativo Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

ROCHA, Sérgio André (Coord). **Processo Administrativo Tributário: Estudos em homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

_____. **Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário**. 1ª ed. São Paulo: Almedina, 2018.

ROMANO, Santi. **Princípios de direito constitucional geral**. Tradução Maria Helena Diniz. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

ROSSI, Adriano de; DENARDI, Francieli; VIEIRA, Rafael; OLIVEIRA, Roberta. Processo Administrativo Tributário: Da Necessidade à efetividade dos postulados constitucionais pró-contribuintes. **Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM**. v. 2, n. 2, jul. 2007.

SÁ NETO, Clarindo Epaminondas; DIÓGENES, George Lucas Souza; BEZERRA JÚNIOR, José Albenes. Perspectiva Constitucional dos Meios Privados de Resolução de Conflitos. **Revista Eletrônica Sequência**. 24 mar 2021. Disponível em: <https://doi.org/10.5007/2177-7055.2020v41n86p251> . Acesso em: 11 jul. 2022.

SANTOS, Marcos Paulo Araújo. **As decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais desfavoráveis ao fisco e o acesso ao judiciário**. Dissertação de Mestrado. 2015. Universidade Católica de Brasília.

SIDROLÂNDIA. **Lei Complementar nº 3 de 29.12.1997**. Dispõe sobre o Código Tributário do Município de Sidrolândia/MS e dá outras providências. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/index.php?PID=262717&amigavel=1> Acesso em: 9 março. 2022.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional positivo**. 43. ed., rev. e atual. JusPODIVM, São Paulo, Malheiros, 2020.

_____. **Comentário Contextual à Constituição**. São Paulo: Malheiros, 2006.

SMITH, Adam. **Os Economistas: As riquezas das nações. Investigação sobre sua natureza e suas causas**. Introdução de Edwuin Cannan. v. I. Tradução de Luiz João Baraúna. São Paulo: Donneley Cochrane Gráfica e Editora Brasil Ltda, 1996.

SOARES, Lincoln Jotha. A resolução dos conflitos entre princípios constitucionais. **Revistas Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 15, n. 2655, 8 out. 2010. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/17592> . Acesso em: 11 jul. 2022.

SOUSA, Rosalina Freitas Martins de. **A função jurisdicional adequada e a releitura do princípio da inafastabilidade do controle jurisdicional** (CRFB / 1988, artigo 5º, incisos XXXV). 2017. Tese (Doutorado em Direito). Universidade Federal de Pernambuco, Recife. 2017. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/29330>. Acesso em: 10 ago. 2022.

SOUSA, Rubens Gomes de. Ideias gerais para uma concepção unitária e orgânica do processo do processo fiscal. **Revista Forense**, vol. 152, ano 51, março-abril, 1954

TEMER, Michel. **Elementos de Direito Tributário**. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

THEODORO JÚNIOR, Humberto; OLIVEIRA, Fernando Alvim Ribeiro de; REZENDE, Ester Camila Norato (Coord). **Primeiras lições sobre o novo direito processual civil brasileiro (de acordo com o Novo Código de Processo Civil Lei 13.105 de 16 de março de 2015)**. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 5.

TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Tradução: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Fabris Editor, 2012.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. 2.ed. São Paulo: Noeses, 2008.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica no sistema constitucional tributário**. 2.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

VANOSI, Jorge Reinaldo. *El Estado de Derecho em el Constitucionalismo social*. Buenos Aires: Editora Universitária, 1982.

XAVIER, Bianca. **O princípio da duração razoável no processo administrativo fiscal**.

Disponível em:

https://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/o_principio_da_duracao_razoavel_no_processo_administrativo_fiscal.pdf. Acesso em: 11 ago. 2022.