



UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

ANTONIO VAZ PEREIRA DO RÊGO NETO

**A PRECLUSÃO ADMINISTRATIVA JURISDICIONAL E A DEFINITIVIDADE DA  
DECISÃO ADMINISTRATIVA TRIBUTÁRIA FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE**

RECIFE  
2020

ANTONIO VAZ PEREIRA DO RÊGO NETO

**A PRECLUSÃO ADMINISTRATIVA JURISDICIONAL E A DEFINITIVIDADE DA  
DECISÃO ADMINISTRATIVA TRIBUTÁRIA FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE**

Tese de Doutorado apresentada ao Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal de Pernambuco, como requisito para a obtenção do título de Doutor em Direito.

**Área de Concentração:** Transformações do Direito Público

**Linha de Pesquisa:** Jurisdição e Processos Constitucionais

**Orientador:** Prof. Dr. Sérgio Torres Teixeira

RECIFE  
2020

Catálogo na fonte  
Bibliotecária Ana Cristina Vieira, CRB-4/1736

R343p Rêgo Neto, Antonio Vaz Pereira do.  
A preclusão administrativa jurisdicional e a definitividade da decisão administrativa tributária favorável ao contribuinte / Antonio Vaz Pereira do Rêgo Neto. – Recife, 2020.  
288 f.

Orientador: Prof. Dr. Sérgio Torres Teixeira.  
Tese (Doutorado) – Universidade Federal de Pernambuco. Centro de Ciências Jurídicas. Programa de Pós-Graduação em Direito, 2020.

Inclui referências.

1. Direito Administrativo – Brasil. 2. Processo Administrativo Tributário. 3. Decisão Administrativa Definitiva. 4. Preclusão Administrativa Jurisdicional. I. Teixeira, Sérgio Torres (Orientador). II. Título.

342.8106 CDD (22. ed.) UFPE (BSCCJ 2020-29)

ANTONIO VAZ PEREIRA DO RÊGO NETO

**A PRECLUSÃO ADMINISTRATIVA JURISDICIONAL E A DEFINITIVIDADE DA  
DECISÃO ADMINISTRATIVA TRIBUTÁRIA FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE**

Tese de Doutorado apresentada ao Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal de Pernambuco, como requisito para a obtenção do título de Doutor em Direito.

Aprovada em: 21/08/2020.

BANCA EXAMINADORA

---

Prof. Dr. Sérgio Torres (Orientador)  
Universidade Federal de Pernambuco

---

Prof. *Postdoc.* Artur Cortez Bonifácio  
Universidade Federal do Rio Grande do Norte

---

Prof. *Postdoc.* Paulo Lopo Saraiva  
Universidade Federal do Rio Grande do Norte

---

Prof. *Postdoc.* Francisco Ivo Dantas Cavalcanti  
Universidade Federal de Pernambuco

---

Prof. Dr. André de Sousa Dantas Elali  
Universidade Federal do Rio Grande do Norte

## RESUMO

Objetiva-se solução para o problema relacionado à possibilidade de promoção, pela Administração Ativa, de ação de anulação de ato administrativo decisório definitivo, qual seja, decisão administrativa tributária definitiva favorável ao contribuinte, proferida pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, perante o Poder Judiciário, após a realização de devido processo administrativo tributário. Há um procedimento administrativo de lançamento que objetiva exigir tributo através de uma cadeia sucessiva de atos administrativos direcionada aquele propósito, procedimento que se conclui com a expedição de uma notificação para pagamento de tributo. Após, se há uma inconformidade para com o lançamento realizado, inicia-se um processo administrativo de disputa, visando o controle dos atos administrativos. Com a decisão administrativa tributária definitiva favorável ao contribuinte, a Administração Judicante se manifesta emitindo Ato de Poder – inquestionável por outro, em respeito à harmonia e independência das funções estatais. Entretanto, ao se manifestar desfavoravelmente ao contribuinte, a Administração Judicante emite ato de mero controle de legalidade dos atos administrativos, ensejando possibilidade de ingresso perante o Judiciário, pelo contribuinte, em razão da inafastabilidade da tutela jurisdicional. Neste sentido, buscando-se resolver o problema geral supracitado, e, utilizando-se de um método hipotético-dedutivo, com técnicas de resgate e fichamentos bibliográficos, é que se desenvolveu a teoria da preclusão administrativa jurisdicional, que apresenta como fundamentação legal a Constituição Federal de 1988, Código Tributário Nacional, Código de Processo Civil, Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, Lei 9.784/99, Lei Orgânica da Magistratura, Decreto 70.235/72, Código de Ética do Servidor Público Federal e o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

**Palavras-chave:** Processo Administrativo Tributário. Decisão Administrativa definitiva. Preclusão Administrativa Jurisdicional.

## ABSTRACT

This thesis presents a solution to the problem about promotion, by the Active Administration, of annulment action against definitive administrative act, which is, tax final administrative decision favourable to the taxpayer, issued by the Administrative Council of Fiscal Resources, before the Judiciary, after the completion of due and constitutional tax administrative process. There is an administrative launching procedure that aims to demand tribute through a successive chain of administrative acts directed to that purpose, procedure that concludes with the dispatch of a notification to pay tribute. Then, if there is an inconsistency with the launch, an administrative process of dispute is initiated, aiming at the control of administrative acts. With the final tax administrative decision in favor to the taxpayer, the Judicious Administration manifests itself issuing Power Act – unquestionable by another, in respect to the harmony and independence of state functions. However, when it is not favorable to the taxpayer, the Judiciary Administration issues act of mere control of the legality of administrative acts, giving possibility of entry before the Judiciary, by the taxpayer on account of the inevitability of judicial protection. In this sense, seeking to solve the aforementioned general problem, and using a hypothetical-deductive method, with rescue techniques and resumes, it is that the theory of jurisdictional administrative preclusion has been developed, which has as legal basis the Federal Constitution of 1988, National Tax Code, Code of Civil Procedure, Law of Introduction to the Rules of Brazilian Law, Law 9,784/99, Organic Law of the Judiciary, Decree 70,235/72, Code of Ethics of the Federal Public Servant and the Internal Regulations of the Administrative Council of Fiscal Resources.

**Keywords:** Tax Administrative Process. Final Administrative Decision. Jurisdictional Administrative Preclusion.

## RÉSUMÉ

Cette thèse a pour but une solution au problème de la possibilité de promotion, par l'administration active, d'une action en annulation d'un acte administratif de décision définitif, telle que décision administrative définitive en faveur du contribuable par le Conseil Administratif des Ressources Fiscales devant le Judiciaire, après l'accomplissement d'une procédure administrative fiscale appropriée. Il existe une procédure administrative de lancement objective qui exige un tribut par le biais d'une chaîne successive d'actes administratifs visant cet objectif, procédure qui se conclut par l'expédition d'une notification en vue du paiement du tribut. Après, s'il y a un inconvénient au lancement réalisé, une procédure administrative de litige est engagée, visant au contrôle des actes administratifs. Par la décision administrative définitive en faveur du contribuable, l'Administration se manifeste pour Acte de Pouvoir - incontestablement par un autre pouvoir de la republique, dans le respect de l'harmonie et de l'indépendance des fonctions étatiques. Entre-temps, en se manifestant contre le contribuable, l'Administration Judiciaire délivre un acte de simple contrôle de légalité des actes administratifs, avec possibilité d'entrée devant le Judiciaire, par le contribuable en raison de l'inefficacité de la protection juridictionnelle. Dans ce sens, en cherchant à résoudre le problème général susmentionné, et en utilisant une méthode hypothétique déductive, avec des techniques de rachat et des registres bibliographiques, la théorie de la précarisation administrative juridictionnelle s'est développée, sur la base de la Constitution Fédérale de 1988, le Code National des Impôts, le Code de Procédure Civile, la Loi d'Introduction aux Normes du Droit Brésilien, la Loi 9.784/1999, la Loi Organique de la Magistrature, le Décret n. 70.235/72, le Code d'Éthique du Fonctionnaire Fédéral et Règlement Intérieur du Conseil Administratif des Ressources Fiscales.

**Mots-clés:** Procédure Administrative Fiscale. Décision Administrative définitive. Sursis Administrative Juridictionnelle.

## LISTA DE SIGLAS

CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CF	Constituição Federal
CSC	Comitê de Seleção de Conselheiros
CSRF	Câmara Superior de Recursos Fiscais
CTN	Código Tributário Nacional
DCTF	Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais
GFIP	Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social
GIA/ICMS	Guia de Informação e Apuração do ICMS
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
LGPAF	Lei Geral do Processo Administrativo Federal
RICARF	Regulamento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
TFR	Tribunal Federal de Recursos

## SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	9
2	O CONTEXTO DO MODERNO DIREITO PROCESSUAL E O DIREITO PROCESSUAL CONSTITUCIONAL.....	21
3	A SEPARAÇÃO DE PODERES, A FUNÇÃO JURISDICIONAL E A APROXIMAÇÃO ENTRE OS SISTEMAS DE RESOLUÇÃO DE CONFLITOS ADMINISTRATIVO E JUDICIAL.....	51
4	JURISDIÇÕES ADMINISTRATIVA E JUDICIAL.....	81
5	O DIREITO DE PETIÇÃO E O ACESSO ÀS JURISDIÇÕES ADMINISTRATIVA E JUDICIAL.....	111
6	O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E O PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.....	140
7	O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO FEDERAL.....	170
8	A PRECLUSÃO ADMINISTRATIVA, A COISA JULGADA JUDICIAL E A SEGURANÇA JURÍDICA.....	199
9	O CONTROLE ADMINISTRATIVO E JUDICIÁRIO DOS ATOS ADMINISTRATIVOS.....	227
10	CONCLUSÃO.....	259
	REFERÊNCIAS.....	269

## INTRODUÇÃO

Objetiva-se com esta tese apresentar solução jurídica para o problema proposto, consistente na possibilidade de a Administração Pública Federal, por intermédio de seu órgão jurídico de representação, recorrer ao Poder Judiciário para anular decisão administrativa tributária definitiva (decisão de Poder), proferida em sede de Processo Administrativo Tributário, garantista de direitos fundamentais do cidadão, qual seja, decisão proferida pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão de julgamento de formação plural, integrante da Administração Judicante, quando a decisão administrativa tributária é favorável ao contribuinte.

A atividade administrativa é processual: há um início, um meio e um fim. Desta realidade não se distancia a constituição do crédito tributário. Para existir direito de exigir crédito tributário, é necessário existir um fato originário e um procedimento que constate a existência desse crédito e seus elementos constitutivos (fiscalização e lançamento), gerando direito para a cobrança e recebimento de valores (notificação para pagamento do crédito constituído). Eis o tom da sinfonia tributária: fatos juridicamente relevantes possibilitam a incidência da hipótese legal que, após juridicamente constatados, são lançados para que exista a constituição do crédito tributário.

Em linhas simplórias essa é a noção geral do direito tributário. Pois a noção especializada de Processo Administrativo Tributário compreende não somente o ramo jurídico do Direito Processual Tributário, mas também o contexto examinado pelo Direito Processual Constitucional e Direito Processual Administrativo e do Direito Processual Civil, o que remete o leitor a conceitos, características, valores e princípios contidos na Constituição Federal, Código Tributário Nacional, Código de Processo Civil, Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, Lei do Processo Administrativo Federal, Lei Orgânica da Magistratura, Decreto do Processo Administrativo Tributário, Código de Ética do Servidor Público Federal e o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

O que se está a dizer é que o Direito Processual Tributário é um conjunto de atos administrativos sequenciados, iniciado por um fato jurídico relevante, que destina-se a um fim legalmente previsto: constituir, declarar ou extinguir direitos, com justiça na decisão (ou não). Esse conjunto de atos administrativos estereotipados devem obediência aos princípios

normativos, de maior ou menor importância dentro do ordenamento jurídico de um Estado, permeados de valores, princípios e objetivos constitucionais e do Estado Democrático de Direito.

Neste contexto, para constituir, declarar e extinguir direitos existem parâmetros de direito material e processual. Tem-se como pressuposto deste entendimento o fato de que o direito deve ser o espelho da sociedade e seus fins. Neste sentido, todo o comportamento social relevante deve estar previsto em legislação (ou está em vias de previsão normativa), bem como deve obediência aos valores preambulares da Constituição Federal, assim como aos objetivos e princípios do Estado de Direito. Existem, portanto, comportamentos jurídicos relevantes para cada esfera do direito (*ad exemplum*, casar – para o direito civil, demitir alguém – para o direito do trabalho, praticar delitos – para o direito penal e etc.) que, em ótica mais distante, fazem parte de um projeto maior previsto na Constituição, devendo existir aderência daqueles para com os termos da Carta maior.

Para o direito tributário esse raciocínio não é distinto: por exemplo, o prestar um serviço é um comportamento social que está previsto em uma norma de direito material; fazer circular mercadorias é uma conduta social relevante que encontra previsão normativa tributária; suceder bens de uma pessoa falecida; gerar renda; importar produtos; exportar produtos; praticar operações financeiras; transmitir bens entre pessoas; ser proprietário de imóvel urbano ou rural; ser proprietário de veículo automotor e etc. Todos esses comportamentos objetivam promover o bem-estar social, a dignidade da pessoa humana, a cidadania, o desenvolvimento social, o sentimento de justiça, a promoção de direitos e garantias fundamentais, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, a construção de uma sociedade solidária, a erradicação da pobreza, as desigualdades, a harmonia social, segurança jurídica e etc.

A esse comportamento social materialmente relevante – no direito tributário por muitos denominado de fato gerador ou fato espécie, corresponde uma norma que contém uma previsão hipotética, que aliada a fatores como tempo, lugar, sujeito ativo, sujeito passivo e base de cálculo e alíquota, fazem nascer para a Administração Pública Ativa (aquela que pode fiscalizar o particular e exigir tributo) o direito de constituir um crédito, mediante um procedimento técnico-administrativo de constituição, denominado de lançamento tributário,

que finaliza com a intimação do contribuinte para pagamento de um valor: o quanto se deve ao Estado.

O lançamento, portanto, seria, para o direito tributário, em parte, um mero procedimento administrativo que objetiva a constituição de um crédito tributário, em obediência estrita à Lei – cadeia ordenada de atos administrativos visando a liquidação do quanto se deve pagar ao Estado. Para o direito administrativo, se trata de um conjunto de atos administrativos sujeitos a requisitos (competência, finalidade, objeto, motivação e etc.) e a atributos (executoriedade, imperatividade e outros); e para o direito constitucional, conjunto de atos praticados por obediência à legalidade, moralidade, publicidade, impessoalidade e eficiência visando um determinado fim: um pagamento.

Diz-se “em parte” porque enquanto mero procedimento, há apenas cumprimento de etapas legais sem existir sentimento. E o sentimento é o que impulsionam as pessoas e suas ações. Assim é que, quando o procedimento acarreta sentimento de inconformismo, injustiça, inexatidão, contestação, repulsa e irresignação, surge para o contribuinte a possibilidade de contraditá-lo, de refutá-lo e de disputá-lo. Com a notificação para pagamento do tributo lançado, o contribuinte pode recorrer administrativamente, inaugurando uma fase revestida de características de contencioso/jurisdição – de disputa, de busca em satisfazer o sentimento de justiça e segurança. Há, portanto, a inauguração de jurisdição administrativa tributária. Pela disputa há, portanto, Processo Administrativo Tributário. Para esse processo, deve existir obediência aos direitos e garantias fundamentais do cidadão, derivados do *due process of law*, visando justiça e segurança jurídica.

Registra-se que, isoladamente, o Código Tributário Nacional prevê o lançamento como um procedimento administrativo, constituído por uma cadeia sucessiva de atos administrativos secundários que objetivam a geração de um ato administrativo principal. O leitor já deve ter notado que, ora o lançamento é referido ora como um processo, ora como um procedimento. A diferença estaria na utilização dos valores dentro do sistema. Processo só é processo quando há sentimento de justiça na decisão e segurança jurídica. Procedimento é algo mais técnico, seria um conjunto de atos praticados sem valoração.

Conforme será demonstrado, entendemos que o lançamento possui dupla característica, a de processo e a de procedimento, a depender da fase em que se encontre. A constituição do crédito tributário de *per si* possui natureza de procedimento, apesar da atecnia

existente na legislação. A fase de impugnação ao crédito tributário é permeada por sentimento de justiça, voltada para a segurança jurídica, especialmente, porque existe decisão plural e por desenvolver-se através de uma outra Administração, a Judicante. Em toda decisão, fruto da reflexão/impugnação, há valoração e, no âmbito administrativo, existe a incidência de moralidade, eficiência, justiça, boa-fé, e honestidade, por exemplo. Logo, o lançamento, nessa fase, seria processo.

Neste sentido, é que pode-se dizer que, enquanto ato administrativo complexo e genérico, a fase de procedimento administrativo tributário é composta de fiscalização, apuração e lançamento propriamente dito ou aplicação de penalidades às infrações existentes; enquanto que a fase de processo administrativo tributário é constituída da fase de contestação, contraditório, reflexão e julgamento, podendo existir recurso visando nova decisão por instância superior, em atenção para a hierarquia administrativa contida na Lei 9.784/90.

O problema enfrentado nesta tese não se encontra na fase de procedimento administrativo tributário, ou seja, não está na fase de fiscalização e apuração - fase em que o auditor fiscal se dirige ao estabelecimento comercial para investigar os documentos fiscais ou fase em que examina as declarações fornecidas pelos contribuintes. O foco também não é o enquadramento dos fatos para a norma, quero dizer, a indicação do sujeito ativo, passivo, base de cálculo, alíquota, objeto, tempo e lugar (fase de lançamento propriamente dita).

Após o procedimento técnico de subsunção, com o estabelecimento dos elementos supracitados – que constituem materialmente o tributo, um valor é alcançado pela Administração Pública Ativa e, com o tributo formalizado, abre-se vistas ao contribuinte, notificando-o para pagamento, caso concorde com o valor lançado, ou apresente impugnação administrativa, hipótese de rejeição do lançamento efetuado. A impugnação administrativa é, portanto, uma forma de contestação do tributo tecnicamente lançado. Com a impugnação, tem-se início ao processo administrativo tributário.

A existência de vícios nas fases de fiscalização, apuração e subsunção é comum. Utilização de fundamentação equivocada; livros fiscais que não são devidamente analisados; declarações mal produzidas; excessos cometidos pela fiscalização; fatos que não se enquadram perfeitamente para a norma utilizada; utilização de conceitos amplos e interpretação equivocada; realização de cálculos desconformes; indicação do sujeito passivo da obrigação tributária de forma errônea; são alguns dos defeitos encontrados.

Diante de tais problemas apenas resta ao contribuinte, administrativamente, a impugnação como forma de expressar sua desconformidade para com a conduta administrativa realizada e buscar, através de um juízo de reflexão administrativo, a justiça para com o caso concreto e, com a vitória, a segurança jurídica. Portanto, sua abrangência atinge as ilegalidades derivadas da fase técnica de lançamento propriamente dita, bem como as ações de fiscalização e apuração. Ao fomentar a impugnação o contribuinte inicia o processo administrativo tributário, ou seja, o controle dos atos administrativos promovidos pela Administração Pública Judicante – uma estrutura administrativa, com limitações relacionadas com a independência, mas imparcial, situada dentro da estrutura do Poder Executivo.

O controle dos atos administrativos tributários, produzidos anteriormente pela Administração Ativa (através de procedimento administrativo tributário), em sede de processo administrativo tributário, pela Administração Judicante, é temática que se insere no campo do direito administrativo e tributário. Examina-se não só a rígida subsunção dos fatos para a norma existente no direito tributário, contrário *sensu*, aprofunde-se os atos administrativos em profundidade, portanto, se seus elementos constitutivos encontram-se presentes (por exemplo, competência, motivação, justificativa, finalidade e forma, assim como os valores e princípios constitucionais puros e administrativos). Ocorre que esse exame não pode ser realizado destacando-se o direito administrativo do sistema em que se inclui.

Conforme a Constituição Federal Brasileira, os atos administrativos devem ser morais, públicos, eficientes, impessoais e legais. Logo, não só os critérios objetivos são analisados, mas os requisitos subjetivos também o são. A moralidade, eficiência e impessoalidade, confrontadas com os direitos fundamentais e objetivos do Estado Democrático de Direito, são requisitos subjetivos de estudo que somente poderão ser examinados na etapa de processo administrativo tributário. Somente nesta etapa o examinador está autorizado a ingressar com esta profundidade no ato administrativo tributário.

Assim, o controle dos atos administrativos tributários é procedimento praticado pelo próprio Poder Executivo, através de outro órgão de sua estrutura. Órgão cuja vocação é voltada ao sentimento de justiça e segurança jurídica (estabilidade das relações). É exame de reflexão, digo, de autorreflexão, mas que não é realizado pela Administração Ativa. O Poder Executivo olha para si e verifica criticamente se praticou algum ato abusivo de Poder ou de

autoridade, se violou a legislação, se excedeu aos padrões médios da sociedade; emitido ao final um juízo de valor, através de uma decisão administrativa, vinculativa, conclusiva, passível de recurso, portanto, de uma segunda autoavaliação.

Em um primeiro momento, essas decisões ou autoavaliações são promovidas por servidores da Administração Tributária Judicante. Com o uso do recurso hierárquico, esse exame vai se tornando mais subjetivo, constitucional, e administrativo (mais imparcial e independente) e, logicamente, menos objetivo, tributário e administrativo (menos imparcial e dependente).

A insatisfação do contribuinte é levada para órgão de reflexão da Administração Tributária. Esse núcleo pensante e definitivo de decisão é de formação plural, composto, portanto, por membros da sociedade (enquanto contribuintes) e membros do Estado (enquanto Administração Pública Tributária Ativa). Mas, registre-se apesar da formação plural é um núcleo do Estado, quer-se dizer, do Poder Executivo. Tanto que, em caso de empate, a decisão é de um servidor da Administração Pública. Frise-se: é um órgão administrativo judicante (do Poder Executivo) que julga o recurso do contribuinte.

A decisão administrativa, por óbvio, não deve ser apenas obediente à Lei. Essa visão remonta ao constitucionalismo liberal, em que a Constituição dos Estados tinha força apenas política e estabelecia obrigações negativas à Administração pública – obrigações de não intervenção, tão características do Estado Abstencionista. Com a concentração de Poder nas mãos dos comerciantes, abusos eram praticados, em função da liberdade de contratar, gerando insatisfação para a sociedade.

Dessa insatisfação, surge o constitucionalismo social, caracterizado pela intervenção do Estado – Estado promotor – visando garantir políticas públicas e direitos sociais dos cidadãos. Existiu a inserção dos direitos sociais na Constituição - que começa a ganhar força jurídica, e, com o surgimento dos microssistemas jurídicos, o Código Civil começa a entrar em crise. Savigny e Kelsen são expoentes deste período, bem como as Constituições Mexicana de 1917 e *Weimare Verffarsung* de 1919.

O Estado não consegue atender a todas as necessidades sociais, acarretando sua crise e o surgimento do neoconstitucionalismo, juridicamente caracterizado pela Força Normativa da Constituição – doutrina de Konrad Hesse. A teoria de Hesse atribuiu força normativa aos

princípios e valores constitucionais, que deixaram de ser meros indicadores políticos e se tornaram normas de cumprimento obrigatório, que balizariam, inclusive, o controle de constitucionalidade.

Estes princípios constitucionais são caracterizados por serem normas gerais de conduta ou cláusulas gerais. São conceitos abertos que permitem a plasticidade da legislação para fins de adequação da norma para os fins exigidos pela Constituição, possibilitando que a Justiça do julgador permeie o sistema, atribuindo coesão e congruência ao raciocínio jurídico e, conseqüentemente, à decisão administrativa em sede de reflexão dos atos administrativos tributários ou autotutela estatal ou controle dos atos administrativos.

O resultado do procedimento administrativo de lançamento é a notificação de pagamento ou a apresentação da impugnação, iniciando-se o processo administrativo tributário, que culmina com uma decisão administrativa de primeira instância ou de segunda, em caso de recurso da primeira decisão. Essa decisão, em determinado momento processual se torna definitiva, portanto, irrecorrível, finalizando o controle do ato administrativo de lançamento, assegurando o contribuinte do resultado obtido relativo ao seu pleito.

Essa decisão administrativa definitiva encerra o processo administrativo tributário, ou seja, põe termo à fase de reflexão do posicionamento tributário adotado. Com isso são emitidos posicionamentos que podem ser favoráveis ou desfavoráveis ao pleito do contribuinte: quando desfavoráveis, compete ao contribuinte realizar o pagamento do tributo cobrado: quer dizer, o Poder Executivo refletiu, analisou e reanalisou seu posicionamento, sendo entendido como justo e legal o ato administrativo de lançamento praticado; quando favoráveis, significa dizer que o Poder Executivo reconhece defeito no ato administrativo, no lançamento, na fiscalização, na legalidade da cobrança, existe algum vício que impossibilita a cobrança do tributo ou o torna abusivo – o Estado refletiu e não só se posicionou, mas se posicionou definitivamente, gerando ao contribuinte segurança jurídica no direito concedido e sentimento de justiça, que passa a confiar no posicionamento adotado - a crer no Estado - inserindo-se, a expressão estatal, no plano da boa-fé objetiva e no devido processo legal substantivo.

Ocorre que, por vezes, em especial quando os valores são elevados e o direito administrativamente julgado é favorável ao contribuinte – sendo determinado o não pagamento do tributo ou sendo julgado indevida a cobrança, o Estado ingressa com ação

judicial anulatória de decisão administrativa definitiva, concedida por ele próprio a favor do sujeito passivo da obrigação tributária, violando a decisão de Poder, a segurança jurídica, a boa-fé objetiva, o devido processo legal substantivo, o ato jurídico perfeito, a proteção da confiança do cidadão no órgão público, o princípio da lealdade processual, a moralidade administrativa, a eficiência e a legalidade estrita, convulsionando o sistema jurídico.

E o que mais chama a atenção é que o Judiciário tem recebido essas demandas e, sem se debruçar devidamente para o conteúdo da proposição, tem decidido por receber a ação e citar o contribuinte para apresentar contestação, quando deveria extinguir a ação sem a resolução do mérito por ausência de condições para o exercício da ação: legitimidade de parte, interesse de agir, inépcia da inicial e possibilidade jurídica do pedido. Existe, em nosso entender, verdadeira invasão de poder na competência alheia e quebra do sistema de *checks and balances*.

Entretanto, a posição não é pacífica. Discussões apontam para ambos os lados. Existem aqueles que defendem pela impossibilidade de revisão do ato administrativo definitivo em razão da preclusão administrativa ou da coisa julgada administrativa, da parcialidade, por inexistir administração ativa e judicante no Brasil, por ser a própria administração que emite ato decisório contra seus interesses em sede de controle de legalidade; bem como aqueles que apontam para a possibilidade tendo em vista que o Poder Judiciário não pode negar acesso – unicidade de jurisdição, pelo órgão administrativo de segunda instância ser parcial e composto de contribuintes, por exemplo.

Com afinidade para com o primeiro posicionamento, entendemos, entretanto, que existe impossibilidade de acesso ao Poder Judiciário pela Administração Pública, não somente pela linha argumentativa exposta; mas avançando no posicionamento doutrinário, inovamos ao concluir pela existência da preclusão administrativa jurisdicional (ou processual) - quero dizer, decisão reflexiva administrativa definitiva de duplo grau de jurisdição, reconhecendo excesso administrativo e ilegalidade da cobrança, gerador de segurança jurídica e satisfação ao sentimento de justiça do contribuinte, obediente, portanto, ao devido processo legal substantivo, a boa-fé objetiva e demais princípios contemporâneos.

Polarizada a situação, a problemática se torna nítida: o contribuinte possui o direito constitucional e processual de ingressar em juízo contra os posicionamentos administrativos visando anulá-los, inclusive aquelas decisões administrativas definitivas quando lhe são

desfavoráveis – princípio do livre acesso à jurisdição judicial; entretanto, ao Estado discute-se a possibilidade de acesso ao Judiciário a depender de o ato administrativo a ser contestado ser uma decisão administrativa definitiva ou não. De fundo, ainda persiste a discussão quanto a extensão da aplicação dos direitos fundamentais ao Estado na forma como é aplicado ao contribuinte. Esse é o contexto desta tese.

O objetivo geral desta tese é analisar a possibilidade de acesso ao Poder Judiciário, pela Administração Pública Ativa, visando a anulação de decisão administrativa proferida pela Câmara Administrativa de Recursos Federais (CARF), quando a decisão definitiva é favorável ao contribuinte. A temática apresentada será discutida em sede de direito processual constitucional, direito processual administrativo, direito processual civil e direito processual tributário. Portanto, esta tese será repartida nesses grandes eixos temáticos onde os objetivos específicos e questionamentos de ordem secundária ou acessória serão analisados.

Para o primeiro eixo temático, são objetivos secundários: o contexto de aplicação do direito brasileiro; as fases do constitucionalismo processual; o exame do sistema de repartição de poderes; funções estatais e características; o poder de jurisdição estatal; se existe administração ativa e judicante; se outros órgão do Estado podem exercer o Poder de jurisdição; qual a diferença entre processo e procedimento; existe processo administrativo tributário ou procedimento administrativo tributário; qual o modelo de jurisdição adotado pelo sistema jurídico brasileiro; evolução histórica do modelo de jurisdição brasileiro; existe preclusão administrativa ou coisa julgada administrativa; se há ofensa ao ato jurídico perfeito; o livre acesso ao Poder Judiciário no caso de a Administração obter posicionamento administrativo desfavorável; eventuais ofensas aos princípios processuais constitucionais.

No âmbito do direito processual administrativo, serão abordados: os princípios processuais administrativos previstos na Lei 9.784/99; os atributos e características dos atos administrativos; preclusão administrativa e a coisa julgada administrativa; os efeitos da preclusão administrativa; a preclusão administrativa processual ou jurisdicional; a jurisdição administrativa; o controle de legalidade dos atos administrativos.

Na esfera processual tributária, buscar-se-á analisar as seguintes temáticas: características e atributos do lançamento; a decisão administrativa definitiva; o lançamento tributário, enquanto ato e procedimento; o controle de legalidade do lançamento; os efeitos da decisão administrativa definitiva no âmbito tributário; a possibilidade (ou não) da reavaliação

da decisão administrativa definitiva pelo Poder Judiciário; e a composição do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; dentre outros temas.

A importância do estudo envolvendo o direito de anulação da decisão administrativa definitiva, proferida em sede de controle de legalidade dos atos administrativos tributários, quando tal decisão for favorável ao contribuinte é prática, teórica e social.

No “dia a dia” profissional o jurista se depara com situações como a supracitada, logo, o desenvolvimento desta tese possibilitará ao mesmo argumentos de defesa pela manutenção do direito administrativo concedido. Ao magistrado esta tese poderá contribuir para a segurança jurídica de suas decisões.

A importância teórica está vinculada à acadêmica. O desenvolvimento desta tese poderá contribuir para o surgimento de doutrinas e jurisprudências, mormente em se tratando da temática preclusão administrativa processual – instituto que se aproxima da coisa julgada judicial. É temática que pode ser explicada nos bancos acadêmicos, visto que envolve a evolução de conceitos e hipóteses em setores do direito constitucional, administrativo, tributário e processual.

Socialmente, a relevância se reveste em razão de um direito de interesse do contribuinte que, individualmente, faz parte de um todo – a sociedade. O exame dos poderes estatais e a forma como são exercidos serão trabalhados no sentido de evitar eventual cometimento de abusos de poder e direito. Pagar tributo devido é uma obrigação social; deixar de pagar tributo reconhecidamente indevido é um direito a ser exercido. Busca-se de igual forma pacificar o tema perante a sociedade.

São marcos legais de referência desta tese: Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011 – Regulamenta o processo de determinação e de exigência de créditos tributários da União (Procedimento Administrativo); Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 – Dispõe sobre o Processo Administrativo Tributário (PAT); Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios (CTN); Lei do Processo Administrativo Federal (PAF) de nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999; Constituições brasileiras de 1824, 1891, 1934, 1937, 1945, 1967, 1969 e 1988 (CF).

Como marcos doutrinários de referência, utiliza-se: Paulo de Barros, Carvalho, autor do livro “Curso de Direito Tributário”; Roque Antonio Carrazza, autor dos livros “Curso de Direito Constitucional Tributário”, “Reflexões sobre a Obrigação Tributária” e “Princípios Constitucionais Tributários e Competência Tributária”; Marcus Vinicius Neder e Maria Tereza Martinez Lopes, autores do livro “Processo Administrativo Fiscal Comentado”; Ives Gandra da Silva Martins, autor dos livros “Processo Judicial Tributário” e “Processo Administrativo Tributário”; Schubert de Farias Machado, autor do estudo “A decisão definitiva no Processo Administrativo Tributário e o ingresso da Fazenda Pública em Juízo”; Miguel Seabra Fagundes, autor do livro “Revogação e anulação de ato administrativo”; André de Sousa Dantas Elali, autor do livro “Coisa Julgada Tributária”; Artur Cortês Bonifácio, autor do livro “Direito de Petição”; Paulo Lopo Saraiva, autor do livro “Direito, Política e Justiça na contemporaneidade”. Além desses doutrinadores, destaco os grandes juristas pernambucanos, expoentes e catedráticos da Faculdade de Direito do Recife – Universidade Federal de Pernambuco – o Pós-doutor Ivo Dantas e os Doutores Sérgio Torres Teixeira e Souto Maior Borges, os quais contribuíram vigorosamente para o resultado desta tese.

Metodologicamente, utilizar-se-á artigos, livros, decisões e depoimentos de juristas e profissionais do direito constitucional, tributário, administrativo e processual, didaticamente expostos visando a melhor compreensão do leitor para com o conteúdo escrito, para o entendimento dos caminhos processuais administrativos e de constituição do tributo. Existirá preparação gradativa, de conceitos mais amplos aos mais específicos, através de raciocínio lógico, buscando o desenvolvimento do assunto. Portanto, a pesquisa, essencialmente, será bibliográfica.

A pesquisa adotada será na modalidade aplicada, pois possibilitará ao leitor aplicar os conhecimentos adquiridos nos casos concretos que versam sobre o recurso da Administração Pública ao Poder Judiciário para anular sua própria decisão favorável ao contribuinte; e receberá enfoque qualitativo, visto que a temática observá a melhor e mais atual hermenêutica, a interpretação conforme a Constituição, cumulada com a metodologia tópica aristotélica, onde serão buscados itens (*topois*) na legislação visando a solução problemática central e adjetiva.

Utiliza-se ainda da pesquisa explicativa, identificando fatores, motivos, causas e seus efeitos que inviabilizam a utilização do acesso ao Poder Judiciário pela Administração

Pública para invalidar decisão administrativa definitiva que lhe é desfavorável, sempre utilizando-se a legislação como referência, aliando o raciocínio lógico e técnico com doutrinadores locais, regionais, nacionais e internacionais, para reforçar a inteligência jurídica adotada.

## 2 CONTEXTO DO MODERNO DIREITO PROCESSUAL E O DIREITO PROCESSUAL CONSTITUCIONAL

Este capítulo é destinado a apresentar o contexto em que se desenvolve o moderno direito processual e seus princípios basilares, sendo, portanto, trabalhado as linhas histórico-evolutivas desse ramo jurídico, tendo como pressuposto a conexão existente entre o direito material e o direito processual, passando pela explicação dos instrumentos jurídico-processuais de resolução de conflitos, até a apresentação do direito processual constitucional<sup>1</sup>, derivado da evolução do constitucionalismo, em suas diversas etapas, até o neoconstitucionalismo e neoprocessualismo.

Também é escopo deste item a compreensão do direito processual enquanto ciência que está vinculada a um contexto mais amplo do direito, contexto esse que afeta a aplicação de suas normas objetivas, quero dizer o sentido e alcance das normas processuais. Referencia-se, neste momento, o Direito Constitucional<sup>2</sup>. Assim, ao final pretende-se apresentar o recente

1 Forjador da ciência do direito processual constitucional, Héctor Fix-Zamudio (1956-2006) foi fundamental para que o direito processual constitucional fosse aceito como disciplina autônoma. O jurista mexicano foi o primeiro a definir sua natureza e a desenvolver tal direito, a partir de uma perspectiva de autonomia processual. O direito processual constitucional tem duplo significado: ora expressa um conjunto de normas; ora significa ciência jurídica (disciplina especializada). A expressão “direito processual constitucional” é mais utilizada na América Latina. Na Europa, entretanto, a expressão “justiça constitucional” ou “jurisdição constitucional” predominou em função dos tribunais constitucionais. A diferença de nomenclatura reflete uma posição científica. Este movimento de autonomia científica não é pacífico. Alguns autores europeus contemporâneos atribuem-lhe especificidade constitucional (Häberle). Outros têm dúvidas sobre a sua configuração. São escassas as posturas de uma visão processual (Marilisa D'Amico). É comum, entre os juristas europeus, a utilização da expressão “direito processual constitucional” como sinônimo de “justiça constitucional” (Pizzorusso, Romboli, Ruggeri, Spadaro). Esta perspectiva entende que a “jurisdição ou justiça constitucional” é considerada um “ramo autônomo do direito constitucional”, como afirma Eduardo Ferrer MacGregor, na obra “Direito Processual Constitucional - Origem científica (1928-1956)”, publicada pela Juruá Editora em 2009.

2 No *I Congresso Iberoamericano de Derecho Constitucional* (México, 1975), enfatizou-se a necessidade da vinculação entre os ramos do Direito Constitucional e do Direito Processual. Conclusões do evento: “é necessária uma aproximação maior entre os constitucionalistas e os cultivadores do processualismo científico, a fim de estudar mais profundamente e de maneira integral as matérias que correspondem às zonas de confluência entre ambas as disciplinas e que têm relação direta com a função do organismo judicial”. Essa tendência foi seguida pelo *II Colóquio Iberoamericano de Derecho Constitucional*, cuja temática central foi *La Jurisdicción Constitucional en Iberoamerica*, celebrado na cidade de Sochagota, Colômbia, de 7 a 11 de novembro de 1977; e nos *Congressos Ibero-americanos* ou *Congressos Mundiais de Derecho Constitucional*, ao abordar, em suas temáticas, a justiça constitucional ou *judicial review* como parte desta disciplina. Do campo do processualismo: pouca atenção lhe foi dada, como se observa nos Congressos Mundiais e Ibero-americanos de Direito Processual. Somente na *XIX Jornadas Iberoamericanas de Derecho Procesal*, celebradas em Caracas (2004), um dos temas específicos foi “O Direito Processual Constitucional”, e na *XXI Jornadas Iberoamericanas* uma parte foi dedicada aos “Processos Constitucionais”. O pouco interesse dos processualistas resulta paradoxal: as origens científicas da disciplina foram estabelecidas por eminentes processualistas que tiveram a percepção do fenômeno da constitucionalização do ordenamento jurídico e da criação de processos e jurisdições especializadas no aspecto constitucional. Isto provocou sua aproximação à ciência constitucional, à luz do penetrante pensamento

método de interpretação desse direito, decorrente do neoprocessualismo ou neoconstitucionalismo – hipótese hermenêutica que será fundamental para a solução do problema proposto nesta tese<sup>3</sup>.

A evolução do direito processual está relacionada com o exercício de direitos materiais, com o avanço da sociedade, com a Constituição do Estado e com o fortalecimento deste enquanto detentor do poder de solucionar conflitos. O direito material é um direito de origem natural. O homem, por natureza, sente-se seguro com aquilo que lhe pertence, quando possui algo ou é proprietário de determinado bem. Assim é que, nos primórdios da humanidade, se apropria das terras, dos instrumentos de cultura e defesa, de seus pares, de alimentos, de animais e etc.

O desenvolvimento da inteligência e da racionalidade, impulsionado pelas necessidades de sobrevivência no meio natural, faz com que o homem se alie a outros homens e desenvolva técnicas de combate, instrumentos de defesa e de cultura de terra, passando de um contexto nômade para o sedentarismo, posto que, em vez de ter de percorrer longas distâncias em busca de alimentos e abrigos, passa a utilizar um território fixo, cuja propriedade reivindica, para o desenvolvimento da agricultura e pecuária, além do óbvio fator de proteção de sua família.

Da singularidade, o homem passa à pluralidade. Primeiro, surgem as unidades familiares e, dessas, advém outras unidades familiares, até que uma coletividade é formada<sup>4</sup>.

iniciado por Kelsen em seu famoso artigo de 1928. Diante destas duas posturas de “apropriação” e de “ausência”, no novo milênio observa-se uma crescente aproximação entre constitucionalistas e processualistas, ao tratar de consolidar o direito processual constitucional como disciplina jurídica autônoma. *Ibidem*.

3 Nesse diálogo interdisciplinar, podemos, em geral, advertir duas posturas de autonomia: A) uma vertente, que a considera “autônoma mista”, estima que deve ser construída sob os conceitos, métodos e estruturas do direito constitucional e do direito processual. B) uma segunda corrente, apresentada por Fix-Zamudio desde 1955-56, defende a “autonomia processual”, tratando de estabelecer seus princípios e fundamentos como ramo de natureza processual, de tal maneira que ele seja tão autônomo quanto o direito processual civil ou processual penal o são do direito civil ou penal. Em geral, esta corrente considera que, embora o direito processual constitucional comparta os conceitos tradicionais da teoria do processo, conta com particularidades e categorias próprias diferenciadas do tradicional processo civil, avançando às categorias do processo constitucional. Sob este último enfoque se estabelecem “categorias próprias” entre as duas disciplinas tradicionais, utilizando as já existentes no direito processual, além de uma aproximação importante ao direito constitucional, para afiançar a formação científica e autônoma do direito processual constitucional. *Ibidem*.

4 “No atual estágio dos conhecimentos científicos sobre o direito, é predominante o entendimento de que não há sociedade sem direito: ubi societas ibi jus. [...] Indaga-se desde logo, portanto, qual a causa dessa correlação entre sociedade e direito. E a resposta está na função que o direito exerce na sociedade: a função ordenadora, isto é, de coordenação dos interesses que se manifestam na vida social, de modo a organizar a cooperação entre pessoas e compro os conflitos que se verificarem entre os membros. A tarefa da ordem jurídica é exatamente a de harmonizar as relações sociais intersubjetivas, a fim de ensejar a máxima realização dos valores humanos com o mínimo de sacrifício e desgaste. O critério que deve orientar essa coordenação ou

Essa união de unidades familiares, constitui o que na modernidade chama-se sociedade. Como se sabe, *ubi societas ibi jus* (onde há sociedade, há o direito). Ocorre, entretanto, que o homem sempre foi movido por interesses particulares. A sobrevivência, a procriação, a busca por segurança de vida, a defesa de sua integridade, a alimentação, a proteção do território, o domínio de bens e pessoas, são exemplos desses interesses.

O problema, entretanto, passa a ser a pluralidade de interesses<sup>5</sup>. É que, enquanto unidade familiar singular, a conciliação desses interesses é mais facilitada. Entretanto, na medida em que as unidades familiares passam a coexistir em um mesmo território, passam a coexistir também diversos interesses, muitas vezes sobre os mesmos bens naturais ou sobre o domínio desses. A existência de disputas por territórios e bens, bem como a necessidade de sobrevivência, leva a necessidade de uma melhor organização das relações familiares<sup>6</sup>.

Disputas internas ocorrem para o domínio do Poder de comando das unidades familiares – início do que compreendemos como Poder de Administração ou Executivo. Esse conflito era resolvido pelo predomínio do mais forte sobre o mais fraco. Tratam-se de lutas armadas e sangrentas – físicas, em que, ao vencedor cabia a gerência da sociedade de famílias existentes no enclave territorial e a defesa da área sedentária. Assim, o conflito de interesses inicialmente era resolvido: pela força bruta. É o princípio do que conhecemos como autotutela ou autodefesa.

---

harmonização é o critério do justo e do equitativo, de acordo com a convicção prevalente em determinado momento e lugar.” CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria Geral do Processo**. 31ª Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2015. p. 19..

5 “[...] pelo aspecto sociológico o direito é geralmente apresentado como uma das formas – sem dúvida a mais importante e eficaz dos tempos modernos – do chamado controle social, entendido como o conjunto de instrumentos de que a sociedade dispõe na sua tendência à imposição dos modelos culturais, dos ideais coletivos e dos valores que persegue, para a superação das antinomias, das tensões e dos conflitos que lhe são próprios”. *Ibidem*.

6 “A existência do direito regulador da cooperação entre pessoas e capaz da atribuição de bens a elas não é, porém, suficiente para evitar ou eliminar os conflitos que podem surgir entre elas. Esses conflitos caracterizam-se por situações em que uma pessoa, pretendendo para si determinado bem, não pode obtê-lo – seja porque (a) aquele que poderia satisfazer a sua pretensão não a satisfaz, seja porque (b) o próprio direito proíbe a satisfação voluntária da pretensão [...]. Nessas duas situações caracteriza-se a insatisfação de uma pessoa. E a experiência de milênios mostra que a insatisfação é sempre fator antissocial, independentemente de a pessoa ter ou não ter direito ao bem pretendido. A indefinição de situações das pessoas perante outras, perante os bens pretendidos e perante o próprio direito é sempre motivo de angústia e tensão individual social. [...] A eliminação dos conflitos ocorrentes na vida em sociedade pode-se verificar por obra de um ou de ambos os sujeitos dos interesses conflitantes, ou por ato de terceiro. Na primeira hipótese, um dos sujeitos (ou cada um deles) consente no sacrifício total ou parcial do próprio interesse (autocomposição) ou impõe o sacrifício do interesse alheio (autodefesa ou autotutela). Na segunda hipótese, enquadram-se a defesa de terceiro, a mediação e o processo.” Op.cit. p. 20.

A autotutela é o primeiro instrumento de solução de conflitos sociais<sup>7</sup>. Trata-se da prevalência dos interesses dos sujeitos mais fortes sobre os mais fracos. Existe, portanto, uma imposição de vontade de um sujeito sobre o outro. Essa imposição é exercida pela própria parte envolvida no litígio, o que denomina-se modernamente de parcialidade. O direito material e o sistema de disputas eram exercidos sem haver um direito instrumental ou procedimental. A forma de obter o direito material foi entendida como procedimento no Direito Romano, onde o direito material e o processual eram considerados elementos integrados<sup>8</sup>.

---

7 “Nas fases primitivas da civilização dos povos, inexistia um Estado suficientemente forte para superar os ímpetos individualistas dos homens e impor o direito acima da vontade dos particulares: por isso, não só inexistia um órgão estatal que, com soberania e autoridade, garantisse o cumprimento do direito, como ainda não havia sequer as leis (normas gerais e abstratas impostas pelo Estado aos particulares). Assim, quem pretendesse alguma coisa que o impedisse de obter haveria de, com sua própria força e na medida dela, tratar de conseguir, por si mesmo, a satisfação de sua pretensão. A própria repressão aos atos criminosos se fazia em regime de vingança privada. [...] A esse regime chama-se autotutela (ou autodefesa). [...] não garantia a justiça, mas a vitória do mais forte, mais astuto ou mais ousado sobre o mais fraco ou mais tímido.” Op. cit. p. 21.

8 “O direito processual constitucional compreende também duas realidades: o fenômeno histórico-social e seu estudo científico. A) o fenômeno histórico-social: abrange a análise dos instrumentos jurídicos de proteção dos direitos humanos ou de altos ordenamentos, assim como as jurisdições ou órgãos que tratavam estes mecanismos nas diversas épocas e sistemas jurídicos. Estudam-se as instituições, meios de defesa, garantias, personagens, jurisdições, jurisprudência, doutrina e ideologias. Corresponde às “fontes históricas” da disciplina, sejam elas legislativas, jurisprudenciais ou ideológicas. Divisão do fenômeno histórico-social em quatro etapas históricas: 1ª) antiguidade: Antecedente remoto na Grécia. Refere-se ao precedente ateniense, da superioridade e rigidez do nómos (espécie de lei constitucional) com respeito ao psefisma (que ele considera como um decreto). O psefisma devia ajustar-se ao nómos para que fosse legal. O efeito do psefisma contrário ao nómos consistia, essencialmente, em uma responsabilidade penal de quem havia proposto o decreto através de uma ação pública de um ano, denominada grafé paranón; ademais, o efeito também consistia, por força de princípio, na invalidade do decreto ilegal, isto é, contrário a nómos. Na República romana foi criado o tribunado da plebe. Através da *Intercessio tribunicia*, solicitava-se perante o tribunado da plebe *apellatio auxilium* contra um mandato dos magistrados e a proteção podia estender-se para anular as leis. Este tribuno da plebe defendia os interesses populares, ao impedir a aplicação das disposições legislativas contrárias a estes interesses (*intercessio*). 2ª) Idade Média e idade moderna: o *Habeas Corpus Amendment Act* de 28 de maio de 1679, com dezoito preceitos, tem sido considerado o primeiro ordenamento detalhado que regula um processo constitucional, embora tenha existido desde a Carta Magna de 1215 e na Lei Inglesa de 1640. Para Cappelletti, o antecedente direto do controle judicial das leis foi a batalha de Lord Edward Coke pela supremacia da *common law*, verificada pelos juízes sobre o rei e o parlamento, especialmente o célebre Bonham's Case de 1610. Estima que o antecedente direto do controle judicial da constitucionalidade das leis se deve à doutrina de Sir Edward Coke, que foi acolhida nos Estados Unidos e, paradoxalmente, abandonada na Inglaterra e agora em suas ex-colônias, onde prevaleceu a “supremacia do parlamento” e não a dos juízes. Também foram encontradas instituições no direito indiano, especialmente como antecedentes do juízo de amparo mexicano. Os recursos perante as Audiências do México e Guadalajara; o recurso de força; o recurso “obedeça-se mas não se cumpra”; o recurso de nulidade por injustiça notória; e o que o historiador do direito Andrés Lira González batizou como o “amparo colonial”. 3ª) Idade contemporânea: Neste período desenvolvem-se as constituições escritas. As ideias de John Locke e de Montesquieu sobre a divisão do poder encontram acolhida e servem para o estabelecimento dos direitos fundamentais e a limitação do poder no constitucionalismo contemporâneo. Consagra-se o princípio de supremacia constitucional no artigo VI da Constituição dos Estados Unidos de 1787. *Case Marbury vs. Madison*, resolvido pela Suprema Corte dos Estados Unidos em 24 de fevereiro de 1803, pelo *Chief Justice* John Marshall e, especialmente, através da repercussão mundial da *judicial review of legislation*. Cappelletti adverte sobre a influência do controle judicial das leis estadunidenses e indica uma tendência evolutiva comum e universal do fenômeno, tanto na *common law* como na civil law, distinguindo três etapas ou épocas que chamou

Conforme leciona o professor Francisco José Contreras Vaca<sup>9</sup>:

*La división del mundo en países y el concepto de soberanía han traído como consecuencia que debido a la potestad jurisdiccional de cada Estado (que lo faculta para conocer y resolver con fuerza vinculativa para las partes las controversias que surjan dentro del ámbito de su competencia), se instrumenten mecanismos para hacerla efectiva. Al realizar un análisis histórico observamos que los derechos de las diversas naciones tienen orígenes comunes y que para efectos de estudio se han agrupado en sistemas o familias, como la del Civil Law, Common Law, derecho musulmán, derecho hindú, derecho del Extremo Oriente, etc. En la familia del Civil Law o sistema romano-germánico se incluye a aquellas naciones que toman sus bases del derecho romano, una vez que éste fue influido por el derecho canónico y el de los diferentes pueblos germanos que formaron parte del Imperio. La legislación mexicana se encuadra en esta tradición y dentro de ella en el grupo denominado hispanoamericano, integrado por España y los países latinoamericanos. Debido a lo anterior, existen principios generales en los códigos procesales de los países del Civil Law, por lo que no podemos referirnos a procedimientos difusos y localistas, sino a una unidad fundamental en el proceso, compuesto por principios generales y normas abstractas que regulan el ejercicio de la facultad jurisdiccional. La instrumentación del proceso en los códigos mexicanos y los del resto de Latinoamérica se inspira básicamente en la legislación española [...]*

---

de “direito natural”, “direito legal” e “justiça constitucional”. “direito natural”: nos países da *common law*, surge a primeira etapa derivada do pensamento de Coke, embora implícita quatro séculos antes em Bracton, consistente na supremacia da *common law*; “direito legal”: a segunda época, com a Revolução de 1688, na qual se esquece o ensinamento de Coke e prevalece a supremacia do parlamento sobre a superioridade da *common law*; “justiça constitucional”: e a terceira, quando surgem as constituições escritas e se estabelecem nos Estados Unidos da América do Norte as cortes supremas para fazer prevalecer a *higher law*, a partir do paradigmático caso resolvido pela Corte Suprema de 1803, embora com certos precedentes anteriores resolvidos pelas cortes supremas estatais, como o assinala o próprio Marshall. Na civil law, considerava-se que podem ser também localizadas estas três etapas, embora em épocas posteriores: a primeira: na qual as escolas jusnaturalistas proclamavam a inaplicabilidade de leis contrárias ao direito natural. Assim se deduzia, por exemplo, da denominada doutrina “Heureuse impuissance” (feliz impotência) do rei de violar as *lois fondamentales du royaume*, ou seja, a doutrina francesa da inviolabilidade das *legi imperii* – precedente valioso daquilo que, séculos após, consolidou-se no controle da constitucionalidade das leis. segunda etapa, prevaleceu o princípio de legalidade. na terceira: o pensamento de Kelsen, ao serem estabelecidas cortes especializadas para interpretar as constituições. Neste período, devemos também mencionar as ideias do abade Sieyès e o Senado Conservador da Constituição francesa de 1799 (como defensor da constituição), que causaram impacto no século XIX e no pensamento de Carl Schmitt. B) O direito processual constitucional enquanto ciência: adquire relevância a partir da criação dos tribunais constitucionais europeus, especialmente da Corte Constitucional austríaca de 1920 e, particularmente, a partir do influente estudo de Hans Kelsen de 1928. Com a polêmica ideológica Schmitt-Kelsen sobre o guardião da constituição, o pensamento do segundo consolidou-se e difundiu-se amplamente, surgindo uma nova corrente dogmática. A partir daí é iniciada uma transição à luz da corrente do processualismo científico. Para o processualismo científico, primeiramente percebe-se sua existência como disciplina autônoma, depois seu desenvolvimento dogmático, até chegar à sua sistematização científica como ramo processual, de tal maneira que é neste período que devemos localizar o nascimento do direito processual constitucional como ciência (1928-1956). As seguintes epígrafes irão destinar-se a visualizar as diferentes contribuições de cada um dos protagonistas que coadjuvaram em sua formação: Kelsen, Alcalá-Zamora y Castillo, Couture, Calamandrei, Cappelletti e Fix-Zamudio”. MAC-GREGOR, Eduardo Ferrer. **Direito Processual Constitucional - Origem científica (1928-1956)**. Curitiba: Juruá Editora, 2009.

9 VACA, Francisco José Contreras. **Derecho Procesal Civil – Teoría y Clínica**. Universidad Nacional Autónoma de México. Colección Textos Jurídicos Universitarios. Segunda Edición. Cidade do México: Oxford University Press, 2011. p. 1-2.

Com a evolução da convivência familiar, a noção de sociedade também avança, o mesmo acontece com a noção de administração e de Estado, entendido, de forma simplória, como algo que possibilita a gestão da sociedade familiar. O mesmo acontece com o sistema de resolução de conflitos – que passa da autotutela<sup>10</sup> para a autocomposição. A autocomposição é caracterizada: ou pela desistência (renúncia à pretensão) de uma das partes do conflito; ou pela submissão (renúncia à resistência oferecida à pretensão) dessa parte à outra; ou pela transação (realização de concessões recíprocas)<sup>11</sup>.

Na medida em que a sociedade familiar se consolida a concepção de Estado também se fortalece. O ambiente para seu surgimento está presente: há contorno territorial definido (derivado do sedentarismo), existe povo (pessoas ou famílias unidas em torno de um objetivo em comum: a sobrevivência) e soberania (noção de autonomia, independência, direitos e deveres, administração da sociedade, divisão de tarefas e etc). Com o fortalecimento do Estado, aumenta a intervenção desse no direito privado (no exercício do direito de liberdade e de propriedade), bem como nos procedimentos de resolução de conflitos.

O berço da civilização moderna surge nesse momento histórico, marcado pelo Estado teocrático (a religião, assim como o direito, sempre foi um instrumento de controle social). Trata-se da época de imperadores, reis e czares, pessoas consideradas representantes das vontades divinas (espirituais) no plano físico. O primeiro Poder que surge, portanto, é o Executivo – enquanto Poder de Administração, após o Judiciário (não com esse nome, mas como sistema de resolução de conflitos derivados do direito natural) e, por último, o legislativo (com a Lei das XII Tábuas – marco histórico desse Poder)<sup>12</sup>.

10 “São fundamentalmente dois os traços característicos da autotutela: a) ausência de juiz distinto das partes; b) imposição de decisão por uma das partes à outra”. CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria Geral do Processo**. 31ª Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2015. p. 21.

11 CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria Geral do Processo**. 31ª Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2015. p. 21.

12 O processo de transição entre o Estado medieval e o Estado Moderno iniciou-se Baixa Idade Média, entre os séculos XIII e XIV, e foi concluído nos séculos XVI e XVII. No sistema medieval, cada grupo – clérigos, senhores e servos – ocupavam um lugar específico e desempenhavam uma função própria. A desintegração das formas políticas medievais e a emergência do Estado moderno coincidem com a ruptura gradativa do sistema socioeconômico da Idade Média, baseado na tradição, na hierarquia e nas ordens ou Estados. Para alguns autores, entretanto, o Estado Moderno surge após a assinatura do Tratado de Westphalia, nas cidades de Münster e Osnabrück em 1648, pondo fim à Guerra dos Trinta Anos e consagrando o princípio da igualdade entre os Estados. O Estado da idade moderna é caracterizado pelo monismo de poder, ou seja, concentração de poder militar, econômico e burocrático. Trata-se de uma nova concepção de Estado diferente do Estado medieval, onde o poder era descentralizado. Dois nomes tiveram importância fundamental para a Teoria do Estado: NICOLAU MACHIAVELLI e JEAN BODIN. É que eles introduziram a noção de soberania estatal, possibilitando a concentração do Poder – traço característico do Estado moderno. Assim, quando o exercício deste monopólio é centralizado, o direito de empregar a força é retirado dos ofendidos e transferido para uma

A autotutela, evolui para a autocomposição que avança em direção ao sistema de arbitragem<sup>13</sup>. É que os métodos privados de solução de conflitos não se mostraram eficientes para a pacificação dos conflitos sociais. Eram métodos primitivos, cujo sentimento de justiça, lealdade e retidão não se encontravam presentes. A vingança privada apenas gerava mais vingança privada, o que impedia o desenvolvimento das atividades diárias coletivas. As disputas traziam problemas de todas as ordens e a pacificação social foi o caminho apontado para a convivência em sociedade.

A parcialidade dos métodos primitivos de solução de conflitos foi então substituída pela imparcialidade. A nomeação de um terceiro, particular denominado de árbitro, para a solução dos problemas ocorridos, foi uma inovação para a época. O árbitro era um terceiro que não integrava a disputa, mas que era de confiança entre as partes conflitantes, que proferia seu julgamento de acordo com o seu sentimento pessoal de justiça. Imparcial era, portanto, aquele que não integrava a lide, mas gozava de conceito moral e confiança. No Direito Romano, este terceiro começa a ser substituído lentamente pelo Estado julgador - Poder Público<sup>14</sup>.

Essa fase é conhecida como sincretismo, imanentista ou praxista. São características desse período: o processo como parte diminuta e integrante do direito privado, se confundindo

---

agência central, passando a existir um poder executivo centralizado, a comunidade jurídica se transforma em um Estado. O Estado Moderno se desdobra então em duas formas: a) a absolutista, desenvolvida nos países da Europa ocidental, continental, e que surgiu historicamente mediante a aniquilação das liberdades, dos parlamentos e do direito medieval; b) sem intermédio absolutista, passa desta última Constituição ao parlamentarismo, cujo exemplo mais conhecido é a Inglaterra”. MAC-GREGOR, Eduardo Ferrer. **Direito Processual Constitucional - Origem científica (1928-1956)**. Curitiba: Juruá Editora, 2009.

13 “Quando, pouco a pouco, os indivíduos foram-se apercebendo dos males desse sistema, eles começaram a preferir, ao invés da solução parcial dos seus conflitos (parcial = por ato das próprias partes), uma solução amigável e imparcial através de árbitros, pessoas de sua confiança mútua em quem as partes louvam para que resolvam os conflitos. Essa interferência, em geral, era confiada aos sacerdotes, cujas ligações com as divindades garantiam soluções acertadas, de acordo com a vontade dos deuses; ou aos anciãos, que conheciam os costumes do grupo social integrado pelos interessados. E a decisão do árbitro pauta-se pelos padrões acolhidos pela convicção coletiva, inclusive pelos costumes. Historicamente, pois, surge o juiz antes do legislador”. CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria Geral do Processo**. 31ª Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2015. p. 22.

14 “Na autotutela, aquele que impõe ao adversário uma solução não cogita de apresentar ou pedir a declaração de existência ou inexistência do direito; satisfaz-se simplesmente pela força (ou seja, realiza sua pretensão). A autocomposição e a arbitragem, ao contrário, limitam-se a fixar a existência ou inexistência do direito: o cumprimento da decisão, naqueles tempos iniciais, continuava dependendo da imposição de solução violenta e parcial (autotutela). Mais tarde e à medida que o Estado foi-se afirmando e conseguiu impor-se aos particulares mediante a invasão de sua antes indiscriminada esfera de liberdade, nasceu, também gradativamente, a sua tendência a absorver o poder de ditar as soluções para os conflitos. A história nos mostra que, no direito romano arcaico [...] já o Estado participava, na medida da autoridade então conseguida perante os indivíduos, dessas atividades destinadas a indicar qual o preceito a preponderar no caso concreto de um conflito de interesses”. CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria Geral do Processo**. 31ª Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2015. p. 22.

com o direito material; inexistência da ciência do direito processual; aplicação de conhecimentos empíricos; ausência de conceito, princípios ou métodos próprios processuais; confusão entre o processo e o mero procedimento (sucessão de atos); não havia conhecimento acerca da relação jurídica processual; e não havia a participação dos conflitantes<sup>15</sup>.

Comparativos são necessários: antes do Estado Romano, inexistia direito processual, procedimental ou instrumental; durante o Estado Romano, o direito processual, procedimental ou instrumental surge vinculado à concepção do direito material: o próprio direito material é o direito processual. O direito material violado acarretava o direito de ação. Direito de ação e direito material eram, portanto, a mesma coisa, como dois círculos com o mesmo centro e limites. A arbitragem é, portanto, desenvolvida no direito romano; antes vigorava o sistema de autotutela e autocomposição.

Pelo Direito Romano, a arbitragem deveria ser consentida para ser válida. Os conflitantes compareciam perante o magistrado (designado de *pretor*), assumiam o compromisso de aceitar a decisão do árbitro e escolhiam o responsável pela arbitragem (árbitro ou *judex*)<sup>16</sup>. Essa fase do direito romano era conhecida como fase *apud iudicem*. A participação do Estado era minúscula e limitada a ratificação do compromisso de arbitragem. Após o período clássico romano, o Estado passa a intervir no sistema de solução de conflitos nomeando o árbitro, que antes era escolhido pelas partes<sup>17</sup>.

---

15 “Até meados do século passado, o processo era considerado simples meio de exercício dos direitos (daí ‘direito adjetivo’, expressão incompatível com a hoje reconhecida independência do direito processual). A ação era entendida como sendo o próprio direito subjetivo material que, uma vez lesado, adquiria forças para obter em juízo a reparação da lesão sofrida. Não se tinha consciência da autonomia da relação jurídica processual em face da relação jurídica de natureza substancial eventualmente ligando os sujeitos do processo. Nem se tinha noção do próprio direito processual como ramo autônomo do direito e, muito menos, elementos para a sua autonomia científica. Foi o longo período de sincretismo, que prevaleceu das origens até quando os alemães começaram a especular a natureza jurídica da ação no tempo moderno e acerca da própria natureza jurídica do processo””. CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria Geral do Processo**. 31ª Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2015. p. 42.

16 CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria Geral do Processo**. 31ª Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2015. p. 22.

17 “Enquanto reflexão política, seu estudo como fenômeno histórico-social, como forma de poder e de organização do estado remonta-se à antiga Grécia. Aristóteles: *Ética a Nicômaco*, *Política*, y *Constitución de Atenas*; de Platão: *seus Diálogos: República, Político, e Las leyes*; e de Cícero: *Sobre la República, e Las leyes. La ciudad de Dios*, de Santo Agostinho (413-426); *Summa Theologica*, de Santo Tomás de Aquino (1265-74); *El príncipe* (1513) y *Discursos sobre la primera década de Tito Livio* (1512-17), de Nicolau Maquiavelo; *Los seis libros de la República*, de Jean Bodin (1576); *De Cive* (1642) y *Leviatán: la materia, forma y poder de un estado eclesiástico* (1651), de Thomas Hobbes; *Ensayos sobre el gobierno civil*, de John Locke (1660-1662); *El espíritu de las leyes*, de Charles-Louis de Montesquieu (1748); y *El contrato social*, de Jean-Jaques Rousseau (1762). Antecedente remoto na Grécia. Refere-se ao precedente ateniense, da superioridade e rigidez do *nómos* (espécie de lei constitucional) com respeito ao *psefisma* (que ele considera como um decreto). O *psefisma* devia ajustar-se ao *nómos* para que fosse legal. O efeito do *psefisma* contrário ao *nómos* consistia, essencialmente, em uma responsabilidade penal de quem havia proposto o decreto através de uma ação pública de um ano, denominada

Nesse período, a autotutela passa a ser proibida e o sistema facultativo de arbitragem anteriormente previsto passa a ser substituído pelo procedimento obrigatório de arbitragem. Com o tempo, passou-se a estabelecer regras de julgamento que vinculavam as partes. A intenção era garantir às partes um procedimento justo, seguro e aceitável, afastando-se julgamentos arbitrários e subjetivos. A figura do legislador surge neste período. A união desses períodos (arcaico e clássico) ficou conhecida como *ordo judiciorum privatorum*<sup>18</sup>.

Após esse período, o magistrado romano passa a conhecer do mérito das relações conflituosas, que antes era apenas examinado pelo árbitro, e a elaborar as decisões para os casos apresentados: trata-se da fase da *cognitio extra ordinem*; que finaliza a transição histórica da justiça privada para a justiça pública<sup>19</sup>. A evolução, portanto, teve como ponto de partida a autotutela, passando pela autocomposição, arbitragens facultativa até a jurisdição estatal – obrigatória, exercida exclusivamente pelo Poder Público<sup>20</sup>.

*grafé paranónon*; ademais, o efeito também consistia, por força de princípio, na invalidade do decreto ilegal, isto é, contrário al *nómos*. Na República romana foi criado o tribunado da plebe. Através da *Intercessio tribunicia*, solicitava-se perante o tribunado da plebe *apellatio auxilium* contra um mandato dos magistrados e a proteção podia estender-se para anular as leis. Este tribuno da plebe defendia os interesses populares, ao impedir a aplicação das disposições legislativas contrárias a estes interesses (*intercessio*). A tese de Sagüés parte de uma concepção ampla de direito processual constitucional. O que possibilita análise enquanto fenômeno histórico. Se buscássemos a origem da disciplina enquanto fenômeno da história, teríamos que esquadrihá-la desde a antiguidade e dificilmente chegaríamos a uma convicção sobre seu fundador. Em um trabalho diferente, o próprio Sagüés reconhece que não é fácil estabelecer quando nasce o direito processual constitucional. Como “antecedentes mais longínquos” subscreve-se ao interdito romano de *homine libero exhibendo*, prelúdio do *habeas corpus* inglês que já aparece na Carta Magna de 1215 ou então aos processos forais aragoneses, juntamente à Justiça Maior”. MAC-GREGOR, Eduardo Ferrer. **Direito Processual Constitucional - Origem científica (1928-1956)**. Curitiba: Juruá Editora, 2009.

18 CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria Geral do Processo**. 31ª Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2015. p. 23.

19 “Com ela completou-se o ciclo histórico da evolução da chamada justiça privada para a justiça pública: O Estado já suficientemente fortalecido, impõe-se sobre os particulares e, prescindindo da voluntária submissão destes, impõe-lhes autoritativamente a sua solução para os conflitos de interesses”. CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria Geral do Processo**. 31ª Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2015. p. 23.

20 “Para alcançar a autonomia científica do direito processual, influíram dois acontecimentos: 1) por um lado, a famosa polêmica entre Windscheid e Muther (1856-1857), ao confrontar a primitiva *actio* romana com a *klage* germânica, originando o conceito da ação como direito subjetivo diferenciado do direito material. Tal como o expressara Couture, “a separação do direito e da ação... a partir desse momento... que o direito processual adquiriu personalidade e se desprende do velho tronco do direito civil”. A obra de Oskar von Bülow (1868) sobre a Teoria das exceções processuais e dos pressupostos processuais, marcando o início do direito processual como ciência. (Bülow viria significar para o direito processual o mesmo que Beccaria significou para o direito penal). Büllow estuda o processo como uma relação jurídica. Nesses anos se vai consolidando a nova concepção do direito processual, seguida por autores como Stein, Degenkolb e a transcendental obra de Adolf Wach, *La pretensión de declaración: un aporte a la teoría de la pretensión de protección del derecho*. Posterior do processualismo científico italiano em princípios do século XX encabeçado por Giuseppe Chiovenda, em seu famoso trabalho lido na Universidade de Bolonha em 1903. Francesco Carnelutti, Piero Calamandrei, Enrico Redenti, Enrico Tulio Liebman, Salvatore Satta, Enrico Allorio, Ugo Rocco, Vincenzo Manzini, Emilio Betti, Marco Tulio Zanzuchi, Vittorio Denti, Virgilio Andrioli, Eugenio Florian, Mauro Cappelletti. Desenvolvimento na Alemanha (Wach, Kohler, Hellwig, Schönke, Stein, Kisch, Rosenberg, Goldschmidt, etc.). Na Espanha (Francisco Beceña, Leonardo Prieto-Castro, Jaime Guasp, Manuel de la Plaza, Emilio Gómez Orbaneja e Miguel

Nesse momento, o Estado já se encontrava forte o bastante e suficientemente aparelhado para: se impor perante os envolvidos no conflito; decidir de forma imperativa e vinculativa perante os litigantes; e eliminar a submissão voluntária para a jurisdição estatal. Surge, nesse momento, a noção de jurisdição: atividade pela qual os magistrados examinam as pretensões e resolvem conflitos. Existe verdadeira substituição da vontade das partes pela vontade do Estado, que impõe as suas decisões aos conflitantes executando-as quando necessário. Elimina-se a autotutela e cria-se a jurisdição.

Com o surgimento da jurisdição, origina-se o processo entendido, primitivamente, como instrumento utilizado pelos órgãos dotados de jurisdição para pacificar os interesses em conflito, eliminando-o através da aplicação do direito mais adequado ao caso posto para solução. Portanto, diante de uma insatisfação, há uma pretensão que pode ser conflituosa. Com o conflito, o Estado é chamado para apresentar uma solução – exercício da função jurisdicional. O somatório existente dos esforços das partes e do julgador no intuito de pacificar a demanda é denominado de processo.

De acordo com Cintra, Antonio Carlos de Araújo; Grinover, Ada Pellegrini; e Dinamarco, Cândido Rangel<sup>21</sup>:

O que distingue a jurisdição das demais funções do Estado (legislação, administração) é precisamente, em primeiro plano, a finalidade pacificadora com que o Estado a exerce. Na realidade, são de três ordens os escopos visados pelo Estado, no exercício dela: sociais, políticos e jurídico. A pacificação é o escopo magno da jurisdição e, por consequência, de todo o sistema processual (uma vez que todo ele pode ser definido como a disciplina jurídica da jurisdição e seu exercício). É um escopo social, uma vez que se relaciona com o resultado do exercício da jurisdição perante a sociedade e sobre a vida gregária dos seus membros e felicidade pessoal de cada um. [...] É para a consecução dos objetivos da jurisdição e particularmente daquele relacionado com a pacificação com justiça, que o Estado institui o sistema

---

Fenech, entre outros). Na América Latina, Rafael de Pina Milán e Niceto Alcalá-Zamora y Castillo (no México), Santiago Sentís Melendo e Marcello Finzi (na Argentina), Enrico Tulio Liebman (no Brasil) e James Goldschmith (no Uruguai). Assim, o fato histórico “do processual” ou “procedimental” existiu desde a antiguidade. 2) por sua vez, o direito processual nasce como ciência, a partir da segunda metade do século XIX. A propósito, Alcalá-Zamora y Castillo sintetiza, dizendo que “o processo como realidade é muito anterior ao processo como literatura”, classificando assim as cinco etapas evolutivas do pensamento processual, partindo do período primitivo, seguido pela etapa judicialista, a escola praticista, o período do procedimentalismo, até chegar à fase evolutiva atual, denominada processualismo científico. Este movimento científico levou à adoção de uma teoria geral do processo (fervorosamente defendida por Carnellutti) ou, como prefere Alcalá-Zamora y Castillo, de uma teoria geral do direito processual, concebida como apresentação dos conceitos, instituições e princípios comuns aos diferentes ramos do ajuizamento, que, inclusive foi adotada como matéria universitária”. MAC-GREGOR, Eduardo Ferrer. **Direito Processual Constitucional - Origem científica (1928-1956)**. Curitiba: Juruá Editora, 2009.

21 CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria Geral do Processo**. 31ª Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2015. p. 24.

processual, ditando normas a respeito (direito processual), criando órgãos jurisdicionais, fazendo despesas com isso e exercendo através deles o seu poder.

Essa fase de formação do Estado é denominada de constitucionalismo antigo, caracterizado por possuir direito baseado nos costumes locais (o direito não era escrito, mas sim costumeiro – *common law*); teocrático (o governante era considerado “o representante de Deus na terra”); perdurar até meados do século XVIII; concentração dos poderes nas mãos de um só governante e favorecimentos de classes (Estado absolutista)<sup>22</sup>; sociedade dividida em castas; basear-se no jusnaturalismo (o homem é detentor de direitos decorrentes de seu nascimento); constituição apenas definia órgãos e estrutura do Estado<sup>23</sup>.

22 “a explicação clássica do Absolutismo veio da França, onde, durante séculos, tendências centralizadoras se tinham revelado, tais como a luta dos publicistas contra o papa. (...) A política de Estado devia ser separada da religião, a teologia, de qualquer doutrina. Uma política secularizada ... era única sob cujo signo se podia unificar a nação. (...) O último vínculo entre a doutrina política e a teologia foi o conceito da Graça divina. (...) O teórico da monarquia francesa não confessional foi Jean Bodin. (...) Para Bodin, o poder do Estado, e portando do Soberano, identifica – se com o poder absoluto: não pode imaginar outro, pelo menos em teoria”. THEIMER, Walter: **História das Idéias Políticas**. Lisboa: Editora Arcadia, 1970. p. 101-104.

23 O estudo científico do direito constitucional inicia à adoção das Constituições escritas em fins do século XVIII. Naquela época iniciaram-se as primeiras cátedras de diritto costituzionale em Ferrara (1797), em Pavia (1797) e Bolonha (1798), quando aparece uma primeira obra sobre a matéria, na Universidade de Ferrara, de autoria do professor Giuseppe Compagnoni di Luzo, que escrevera seu Elementi di diritto costituzionale democratico ossia Principii di giuspubblico universale (Veneza, 1797); embora antes, na Universidade de Oxford, o professor William Blackstone (1758) ensinasse a constituição e as leis da Inglaterra (sem lhes dar o nome de direito constitucional), levando-o a escrever seus influentes Commentaries on the Laws of England (1765). Durante o século XIX foram sendo criadas, paulatinamente, cátedras de direito constitucional. Na Espanha, devido à breve vigência da Constituição de Cádiz de 1812, cujo artigo 368 estabelecia a obrigação de explicar a Constituição “em todas as Universidades e estabelecimentos literários onde se ensinam ciências eclesiásticas e políticas”, surge a primeira cátedra em Valencia, a 21 de setembro de 1813, cujo titular foi o civilista Nicolás Garely; e inaugurada em Madri, a 2 de fevereiro de 1814, com Miguel García de la Madrid. Na França, chamava-se inicialmente droit publique ou droit politique (1791), depois droit constitutionnel (1834) ministrado na Sorbonne, em Paris, por iniciativa de Guizot e o primeiro catedrático foi o italiano Pellegrino Rossi (que estudara em Bolonha, onde já se ensinava a disciplina). Surgem ainda Paul Laband e Georg Jellinek, que, com a sua Teoría general del estado (1900), é considerado como “um marco de profundo significado no processo evolutivo, não só do direito constitucional, mas também de toda a ciência jurídica em geral”. O método jurídico como técnica de estudo do direito público foi seguida na Itália por Vittorio Emanuele Orlando, a partir de sua apresentação na Universidade de Palermo, sobre Los criterios técnicos para la reconstrucción del derecho público (1885), obra complementada em 1952 pela qual é considerado o pai do direito público italiano (especialmente do direito constitucional). No final do século XIX e nas primeiras décadas do século XX, foram surgindo autores que, desde então, sustentam a disciplina jurídico-constitucional. O ponto de inflexão histórica da mudança é representado por Vittorio Emanuele Orlando (Principi di diritto costituzionale). Seguindo a linha iniciada por Orlando, seu mais destacado discípulo, Santi Romano, continuou consolidando o método jurídico no estudo do direito constitucional. A consolidação da ciência do direito constitucional foi sendo significativamente construída, especialmente na Itália, França e Alemanha. Escola italiana, além dos mencionados Orlando e Santi Romano, Gustavo Zagrebelsky, Giuseppe de Vergotinni, Franco Modugno, Sergio Bartole e Antonio Ruggeri. Quanto aos autores franceses, Maurice e André Hauriou, Louis Favoreu. Na escola alemã, Hermann Héller, Carl Schmitt, Hans Kelsen, Karl Loewenstein, Rudolf Smend, Konrad Hesse, Heinrich Triepel, Gerhard Leibholz, Friedrich Müller e Peter Häberle. No âmbito anglo-saxão, Edward Coke (13 partes, 1600-15), Reflections on the Revolution of France, de Edmund Burke (1790); Quanto ao constitucionalismo americano, mencionem-se as seguintes: The Federalist, de Alexander Hamilton, James Madison e John Jay (1787-88); The Rights of Man, de Thomas Paine (1791-92); De la démocratie en Amérique, de Alexis de Tocqueville (IV vols., 1835-40). Desta

A concentração de Poder nas mãos de um só governante gerou um Estado de privilégios para alguns e de exploração para outros. Assim, os reis abusavam na cobrança de tributos da classe mais pobre da sociedade (pobres, escravos e plebeus) e concediam terras e favores por questões de amizade e subjetivismos pessoais aos integrantes das classes superiores da sociedade (barões, magistrados e aristocratas), sem esquecer do clero, por óbvio. Justificavam-se essas abusividades em razão do Estado teocrático – lembre-se que o governante é o representante divino.

No Estado inglês surgem as primeiras grandes revoltas contra o modelo absolutista: em 1640, a revolução puritana – que objetivava o combate à forma autoritária e independente do governo real; e, em 1688, a revolução gloriosa – movimento revolucionário que visou a troca do regime absolutista monárquico pela monarquia parlamentar na Inglaterra. Essas revoluções colocaram fim ao *ancien régime*<sup>24</sup>. Antes, porém, existem relatos de levantes contra o regime absolutista que objetivavam a redução do Poder monárquico, como a Magna Carta do Rei João Sem terra assinada em 1215.

João "Sem Terra" ficou assim conhecido por não ter herdado terras após a morte de seu pai – Henrique II, tendo governado a Inglaterra no período de 1199 a 1216. Seu reinado foi caracterizado por uma política tributária excessivamente onerosa, visando cobrir gastos da guerra contra a França em 1204 – ocasião em que perdeu inúmeras terras para esse país.; e relação conturbada com os representantes do clero, como o Papa Inocêncio III. Ao perder

---

forma e de maneira paralela ao processualismo científico, a ciência do direito constitucional surge com as constituições escritas nos séculos XVIII-XIX e se desenvolve, fundamentalmente, no século XX, sobretudo quando é aceita a sua autonomia da ciência política. Como bem assinala Pérez Royo, “antes da constituição há reflexão político-jurídica de alcance constitucional, por certo muito interessante, mas não há nem pode haver ainda uma tentativa de estudar ordenada e metodicamente a nova forma de articulação jurídica do Estado”. Desta forma, podemos sustentar que, se a ciência do direito constitucional surge a partir do século XIX, ela se consolida século XX, e especialmente a partir da segunda guerra mundial, quando seu estudo se torna estritamente jurídico e autônomo da ciência política e de outras disciplinas”. MAC-GREGOR, Eduardo Ferrer. **Direito Processual Constitucional - Origem científica (1928-1956)**. Curitiba: Juruá Editora, 2009.

24 Este Estado absolutista vem a ser sucedido pelo Estado constitucional, visto que este é uma forma histórica de Organização Política. Este estado é caracterizado: i. pela regulação do poder e do governo pelo Direito; ii. respeito à pessoa humana; iii. limitação negativa do poder; iv. tripartição de Poderes (limitação constitucional do poder); v. instauração e a manutenção da ordem, por meio de Constituições. Ideologicamente, o Estado moderno tem apresentado as seguintes fases: concepção absolutista (o governo é era absoluto – ilimitado), liberal (liberal era a concepção político-social que o moldou como um Estado limitado) e social (o social acha-se ao alcance da ação estatal). Segundo MIRKINE, as Declarações de 1789 e de 1793 já compreendiam, ao lado dos direitos negativos, as obrigações positivas do Estado no domínio da escola e da assistência social, chegando até a estabelecer, a Constituição de 1848, o princípio da proteção do trabalho. MAC-GREGOR, Eduardo Ferrer. **Direito Processual Constitucional - Origem científica (1928-1956)**. Curitiba: Juruá Editora, 2009.

nova guerra travada contra a França para reaver as terras anteriormente perdidas, os barões ingleses forçam o monarca a assinar a Magna Carta.

O documento citado limitava os poderes do rei, impediam políticas tributárias e legislativas sem que fossem aprovadas pelo Conselho dos Nobres, estabeleceu a vedação ao confisco e [a parte importante para este capítulo] o *due process of law* – devido processo legal, na Inglaterra, confira-se trecho do documento:

*No free man shall be seized or imprisoned, or stripped of his rights or possessions, or outlawed or exiled, or deprived of his standing in any other way, nor will we proceed with force against him, or send others to do so, except by the lawful judgment of his equals or by the law of the land.*

Outros documentos de importância histórica para esse momento são: o *Petition of Rights* de 1628 – documento que serviu para limitar o Poder do rei, impedir o rei de cobrar impostos sem a autorização do parlamento e reafirmar os compromissos assumidos na Magna Carta de 1215; *Habeas Corpus Act* de 1679 – instrumento importante utilizado para banir as prisões arbitrárias realizadas pelo Governo inglês<sup>25</sup>; *Bill of Rights* de 1689 – que estabelece limites aos poderes do monarca e declara os direitos do Parlamento, incluindo regular deliberação parlamentar, eleições livres e liberdade de expressão no Parlamento; *Act of Settlement* de 1701 – documento que reafirma a linha sucessória inglesa o Poder do Parlamento e o respeito por todos, inclusive monarcas, aos termos da Lei.

Após a Inglaterra inaugurar o *Rule Of Law* (Estado de Direito), os Estados Unidos da América viriam a romper com os abusos derivados do regime absolutista inglês, o que foi registrado pela Declaração do Bom Povo da Virgínia em 1776 – documento de inspiração iluminista e contratualista que precede a declaração de independência dos Estados Unidos, estabelecendo direitos de o cidadão se rebelar contra Governos autoritários e mal administrados, direitos de liberdade e prevê o exercício de direitos inspirados no devido processo legal. A Constituição Americana de 1789 contem, expressamente, o princípio do devido processo legal nos seguintes dispositivos:

---

25 A tese de Sagüés parte de uma concepção “ampla de direito processual constitucional. Em troca, sustenta, como “fontes mais próximas, claras e precisas”, à maneira de “três aniversários” da disciplina: 1) O Habeas corpus Amendment Act de 1679: constituindo o primeiro ordenamento que, meticulosamente, regula um processo constitucional; 2) O emblemático caso Marbury versus Madison de 1803, a partir do qual se institucionaliza para sempre o sistema judicial de controle de constitucionalidade; 3) A promulgação da Constituição austríaca de 1º de Outubro de 1920, paradigma de tribunal constitucional como órgão especializado de controle de constitucionalidade. MAC-GREGOR, Eduardo Ferrer. **Direito Processual Constitucional - Origem científica (1928-1956)**. Curitiba: Juruá Editora, 2009.

*V – No person shall be held to answer for a capital, or otherwise infamous crime, unless on a presentment or indictment of a Grand Jury, except in cases arising in the land or naval forces, or in the Militia, when in actual service in time of War or public danger; nor shall any person be subject for the same offense to be twice put in jeopardy of life or limb; nor shall be compelled in any criminal case to be a witness against himself, **nor be deprived of life, liberty, or property, without due process of law**; nor shall private property be taken for public use, without just compensation; [...]*

*XIV – Section 1. All persons born or naturalized in the United States, and subject to the jurisdiction thereof, are citizens of the United States and of the State wherein they reside. No State shall make or enforce any law which shall abridge the privileges or immunities of citizens of the United States; **nor shall any State deprive any person of life, liberty, or property, without due process of law; nor deny to any person within its jurisdiction the equal protection of the laws.** [...].*

A declaração de independência americana veio caracterizada pela confiança que o seu povo tinha para com o Poder Judiciário, incumbido de interpretar e aplicar os direitos e garantias fundamentais do povo americano. Na Revolução Francesa, ocorrida 1789, *contrario sensu*, como bem discorre o Abade Sieyès em sua obra "O que é o Terceiro Estado", o cidadão tinha desconfiança para com o Poder Judiciário, visto que pelo regime anterior os magistrados eram indicados pelo rei para defender os interesses da Coroa, tendo, por diversas vezes, o Poder Judiciário Francês se colocado contrariamente aos interesses populares<sup>26</sup>.

Tal situação creditou, para a população, o Parlamento (Poder Legislativo) como sendo o responsável por preservar os direitos e garantias fundamentais do cidadão, bem como zelar por sua aplicação. Esse fato fica transparente com o Governo Napoleônico que, ao assumir o Poder – após a revolução francesa, cria o Código Civil Francês que retira a autonomia do Poder Judiciário em interpretar a legislação, somente estando autorizada a aplicação estrita da

---

26 Pérez Royo localiza três períodos na evolução da ciência do direito constitucional. A primeira, desde a Revolução francesa até a Revolução de 1848, quando o direito constitucional é exclusivamente direito político e os princípios do Estado constitucional são estudados com ânsia proselitista, para obter a vitória sobre o regime absolutista. A segunda, ao consolidar-se o Estado constitucional, desde a Revolução de 1848 até o início da Primeira Guerra Mundial em 1914, período no qual a constituição é considerada como documento político e o direito constitucional. A terceira começa ao finalizar a Segunda Guerra Mundial e aí se afirma a concepção da constituição como norma, de tal maneira que o direito constitucional é estudado como disciplina jurídica e se divide de outras disciplinas afins. Em época recente, inclusive, se afiança, com grande cabedal, uma corrente denominada "Neoconstitucionalismo", que poderia desembocar em nova etapa evolutiva da ciência do direito constitucional. MAC-GREGOR, Eduardo Ferrer. **Direito Processual Constitucional - Origem científica (1928-1956)**. Curitiba: Juruá Editora, 2009.

lei conforme estaria escrito. Deste período surge o famoso ditado “o juiz é a boca da lei”, período que inaugura o liberalismo ou constitucionalismo clássico<sup>27</sup>.

Esse período revolucionário francês fica marcado pela convocação dos Conselhos Gerais (onde o rei Luiz XIV dita a famosa frase símbolo do absolutismo "*Je suis la Loi; Je suis l'Etat: L'État c'est moi*"), a queda da Bastilha, lema da revolução "liberdade, igualdade e fraternidade" e, portanto, pelo surgimento dos direitos constitucionais de primeira dimensão: direitos à liberdade. Tratava-se da instalação do Estado abstencionista, para o qual era proibido interferir nos assuntos dos particulares, na liberdade comercial e nas relações privadas. Nesta época, o Estado possuía obrigações negativas – obrigações de não-intervenção. O devido processo legal era instrumento de limitação ao Poder do Estado punir. Controlava a atuação Estatal, o fazendo obediente.

A Constituição era marcada por ser um documento puramente político e que estabelecia a estrutura do Estado. O direito privado ganha força, inclusive através dos ideais positivistas de Auguste Comte. O Código Civil é considerado a “Constituição do Direito Privado” que não estava sujeita aos termos da Constituição – não havia hierarquia entre as leis. A separação entre o direito público e o privado era bastante acentuada. As concepções de Montesquieu referente a Separação dos Poderes e sistema de *checks and balances* passa a ser aplicada, predominando a noção de que a economia se autorregula.

A segunda fase do processualismo, desenvolvida no durante o constitucionalismo liberal, é denominado de autonomia processual e teve início com a obra de Orkar Von Bullow, em 1868, denominada “A Teoria das Exceções Processuais e os Pressupostos

---

27 Já no Século XVIII, o Estado liberal começa a deixar de ser totalmente alheio ao social. Esta passagem do Estado liberal para o social vem de baixo para cima - do nível infraconstitucional ao nível supralegal constitucional. Após a primeira guerra começa a ser tornar definitivo, nos textos de Weimar (1919), Polônia e Iugoslávia (1921), todos eles, contudo, precedidos pelo texto do México de 1917 - “La Primera Constitución Político-Social del Mundo”. No constitucionalismo de entre-guerras ocorre a confluência de tendências socialistas, liberais, cristãs, com influências nas Constituições, onde já começam as técnicas planificadoras. Por tal razão, as Constituições do entre guerras consagram direitos econômicos e sociais (trabalho, seguro social, função social da propriedade, nacionalização, empresa pública). Alerta-se que a existência de ideias socialistas não significa que todo Estado, ao aceitar o econômico e o social como matéria constitucional, ingresse no modelo jurídico-formal marxista. O Estado Social é intermediário, se localiza entre o Liberal e o Socialista. Conserva sua adesão à ordem capitalista, conforme Bonavides. Passa-se, portanto, da Democracia Política para a Democracia Social. Em que o Estado que assume o papel e a responsabilidade de oferecer ao Homem um mínimo de condições para viver com dignidade. O conteúdo ideológico do Estado Contemporâneo (sécs. XX e XXI) se tem raízes no século XIX, assume, contudo, feição própria onde os antigos direitos individuais significando um não fazer do Estado e dos demais agentes públicos, cedem lugar aos direitos sociais, ou seja, um fazer, significando a presença do Estado. MAC-GREGOR, Eduardo Ferrer. **Direito Processual Constitucional - Origem científica (1928-1956)**. Curitiba: Juruá Editora, 2009.

Processuais”, que apresentou a relação jurídica processual e distinguiu essa da relação jurídica derivada do direito material conflituoso, além de trabalhar concepções relacionadas a pressupostos, objetos e partes processuais<sup>28</sup>. O direito processual passa a ser visto enquanto ciência, dotada de autonomia metodológica, objeto específico e institutos próprios. O processo é visto como um modo de se obter proteção através da tutela jurisdicional; e não um simples modo de exercício de direitos materiais<sup>29</sup>.

Toda concentração de poder gera abuso de direitos. Essa afirmação é válida para o constitucionalismo liberal. Com a queda do regime absolutista, há separação entre direito público e privado, devendo o Estado se abster de interferir nas relações privadas, o que gera liberdade de exercício de direitos (direitos de primeira dimensão) pela população. Ocorre, entretanto, que o detentor do poder econômico – comerciantes ou burgueses, diante da liberdade que dispõem, especialmente para contratar, começam a abusar dos direitos alheios, com a formalização de contratos de adesão, exploração da mão de obra, condições deploráveis

---

28 “A segunda fase foi autonomia, ou conceitual, marcada pelas grandes construções científicas do direito processual. Foi durante esse período de praticamente um século que tiveram lugar as grandes teorias processuais, especialmente sobre a natureza jurídica da ação e do processo, as condições daquela e os pressupostos processuais, erigindo-se definitivamente uma ciência processual. A afirmação da autonomia científica do direito processual foi uma grande preocupação desse período, em que as grandes estruturas do sistema foram traçadas e os conceitos largamente discutidos e amadurecidos. Faltou, na segunda fase, uma postura crítica. O sistema processual era estudado mediante uma visão puramente introspectiva, no exame de seus instintos, de suas categorias e conceitos fundamentais; e visto o processo costumeiramente como mero instrumento técnico predisposto à realização da ordem jurídica material, sem o reconhecimento de suas conotações deontológicas e sem a análise dos seus resultados na vida das pessoas ou preocupações pela justiça que ele fosse capaz de fazer.” CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria Geral do Processo**. 31ª Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2015. p. 43.

29 A “autonomia científica” do direito processual constitucional está abrindo seu caminho rumo à consolidação. Motivos: criação de institutos (1), no ensino do direito (2) e na doutrina jurídica (3). 1) associações científicas: foram criados institutos e associações científicas para o estudo do tema. Exemplos: *Centro Iberoamericano de Derecho Procesal Constitucional* (1989) que depois se transformaria em *Instituto Iberoamericano de Derecho Procesal Constitucional* (2003). 2) ensino universitário: os programas de estudo das escolas, faculdades e departamentos de direito têm sido objeto de revisão e atualização, para incorporar de maneira específica uma nova matéria, denominada “Direito Processual Constitucional”. No México as reformas nos programas curriculares começaram em 1993 devido à tradicional corrente que vê no juízo de amparo mexicano uma dimensão “omni-abrangente”, representando, na realidade, uma “federação de instrumentos”. Reformas constitucionais de dezembro de 1994 e agosto de 1996, foram incluíram novos instrumentos jurisdicionais de proteção – Avançou-se para um sistema integral de defesa constitucional. No curso de pós-graduação da Faculdade de Direito da UNAM, é matéria de ensino desde o ano 2003 e incluída no Curso de Mestrado em Direito Constitucional. Na Itália, recentemente, fazem parte do curso “*Diritto processuale costituzionale*”, diferenciado da matéria “*Giustizia costituzionale*”. 3) Obras especializadas: na América Latina, figura no título de um livro na Argentina, na obra de Alcalá-Zamora y Castillo denominada *Ensayos de derecho procesal (civil, penal y constitucional)*, publicada em 1944; na Europa aparece no livro *Derecho procesal constitucional, do processualista espanhol Jesús González Pérez* em 1980. No Brasil, Ivo Dantas com “Constituição & Processo (Repercussão Geral no Recurso Extraordinário e Súmula Vinculante)”, obra publicada em 2019 pela Juruá editora..

de trabalho, baixos salários, carga horária de trabalho excessiva e etc. Importante recordar que a sociedade vivia o período de revolução industrial.

Cândido Rangel explica que<sup>30</sup>:

O Estado moderno repudia as bases da filosofia política liberal e pretende ser, embora sem atitudes paternalistas, a providência do seu povo, no sentido de assumir para si certas funções essenciais ligadas à vida e desenvolvimento da nação e dos indivíduos que a compõem. Mesmo na ultrapassada filosofia política do Estado liberal, extremamente restritiva quanto às funções do Estado, a jurisdição esteve sempre incluída como responsabilidade estatal, uma vez que a eliminação de conflitos concorre, e muito, para a preservação e fortalecimento dos valores humanos da personalidade. E hoje, prevalecendo as idéias do Estado social, em que ao Estado se reconhece a função fundamental de promover a plena realização dos valores humanos, isso deve servir, de um lado, para pôr em destaque a função jurisdicional pacificadora como fator de eliminação dos conflitos que afligem as pessoas e lhes trazem angústia; de outro, para advertir os encarregados do sistema, quanto à necessidade de fazer do processo um meio efetivo para a realização da justiça.

Com os abusos cometidos por essa pequena classe de privilegiados, a sociedade começa a direcionar suas ações para o desenvolvimento de direitos à igualdade e direitos sociais (direitos constitucionais de segunda dimensão). A Constituição do Direito Privado (o Código Civil) já não era mais suficiente para reger as relações privadas pois permitia o cometimento de abusos pela parte economicamente mais forte na relação contratual. A solução para o combate ao individualismo, patrimonialismo e egocentrismo, consistiu em inserir na Constituição, dentre o rol dos direitos fundamentais, um capítulo destinado aos direitos sociais. Assim, ocorreu com a Constituição Social Mexicana de 1917 e com a Constituição Alemã de 1919, chamada de "*Weimare Verffarsung*".

O constitucionalismo moderno desenvolveu-se, na maioria dos países, no período entre guerras, muito embora no Reino Unido, já tenha acontecido a mais de um século atrás. Ainda como marcos deste período pode-se apresentar o *Crash de New York* de 1929 – quebra da bolsa de valores americana, o surgimento da Liga das Nações, a criação da Organização Internacional do Trabalho, e, no Brasil, a promulgação da Constituição Social de 1934 durante o Governo Populista de Vargas. Esse período é denominado pelo direito privado como a crise do Direito Civil, pois nessa época começam a surgir microsistemas jurídicos (estatutos do idoso, adolescente, lei do inquilinato, lei de loteamentos e etc.) que terminam

---

30 CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria Geral do Processo**. 31ª Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2015. p. 37.

por esvaziar, em futuro próximo, a competência do Código Civil, por motivo de especialização das matérias.

Para o direito, o período abarca as seguintes contribuições: positivismo de Kelsen (teoria da norma hipotética fundamental, pirâmide normativa e sistema fechado de normas)<sup>31</sup>; separação entre valores e normas; desperta a consciência de que os valores constitucionais devem ser respeitados; e a ideia de Estado promocional de direitos. Ao Estado cabia então a promoção de direitos visando o *welfare state*, ou estado de bem-estar social, logo, não deveria

31 Kelsen, Fundador direito processual constitucional? (1928-1942). Ponto de partida: Alcalá-Zamora considera Kelsen o ‘fundador do ramo processual’, considerando que (i) inspirou a criação da jurisdição constitucional austríaca; (ii) realizou um importante estudo sobre a mesma (refere-se ao de 1928, que cita, expressamente, em nota de rodapé) e (iii) por ter repercutido no constitucionalismo de outros países. Seu discípulo, Héctor Fix-Zamudio considera acertada a apreciação de seu mestre. Assinala: “E se o nascimento do Direito Processual Civil como disciplina científica data, segundo a maioria dos tratadistas, do ano de 1868, quando Bülow publicou seu conhecidíssimo tratado ‘*La teoría de las excepciones dilatorias y los presupuestos procesales*’, o começo da Ciência do Direito Processual Constitucional deve situar-se no ano de 1928, no qual o ilustre Hans Kelsen publica um estudo sistemático sobre a matéria: “*La garantie juridictionnelle de la Constitution (La justice constitutionnelle)*”. A opinião do mestre e seu discípulo foi seguida por vários autores de maneira pacífica. Em anos recentes, no entanto, a polêmica tem ressurgido, através de Néstor Pedro Sagüés e Domingo García Belaunde. Sagüés questiona a “tese Alcalá-Fix”. Se o direito processual constitucional se nutre não só da doutrina kelseniana da pirâmide jurídica, mas também do processo constitucional de habeas corpus e amparo, destinados a tutelar as garantias constitucionais e o princípio de supremacia constitucional, seria desacertado atribuir a Kelsen uma paternidade que não lhe corresponderia, pois a implementação destes instrumentos é muito anterior à formação da Corte constitucional austríaca. Já existia uma “magistratura constitucional” antes de Kelsen. Domingo García Belaunde elaborou uma nova tese. Rastrou a utilização da expressão “direito processual constitucional” por parte dos juristas nos diversos países latino-americanos e europeus, assim como a significação que lhe prestaram. O destacado constitucionalista peruano considera, em um de seus mais recentes trabalhos, que Niceto Alcalá-Zamora y Castillo deve ser considerado o fundador da disciplina. Pois foi o primeiro a utilizar a expressão com o ânimo de perceber uma nova disciplina científico-processual. Para García Belaunde: A) Kelsen é um dos criadores do órgão concentrado; B) Kelsen postula uma jurisdição constitucional com esse nome; C) Embora Kelsen tenha rompido o tabu da supremacia parlamentar que primava na Europa, não consegue definir bem o tipo de jurisdição do Tribunal Constitucional (afirma que esse tipo de jurisdição é de caráter legislativo, e, portanto o Tribunal é caracterizado como “legislador negativo”); D) da leitura atenta da palestra de 1928, conclui-se que Kelsen não só não usa o termo “processo constitucional”, como tampouco pretende criar uma nova disciplina; E) Mais ainda, não se identifica em Kelsen um conhecimento do direito processual; F) Portanto, Kelsen não pode ser considerado o pai nem o fundador do direito processual constitucional, pelos motivos já mencionados. É, sem dúvida, um dos criadores do modelo concentrado e seu teórico mais creditado naquele momento. Para Belaunde, para mencionar um fundador do direito processual constitucional, precisamos: A) que exista o direito processual; B) que lhe demos o nome; C) que lhe demos conteúdo. O primeiro a fazê-lo é Niceto Alcalá-Zamora y Castillo. E o fez na América. Alemães e italianos usam o termo em data muito posterior (na Itália a partir de 1950 e na Alemanha a partir de 1970). Para FERRER, o debate sobre o “fundador” da disciplina passa pela discussão sobre: o que devemos entender como fundador de uma disciplina jurídica? Em aproximação semântica, “fundador”: aquele que funda, que estabelece, que cria; e com “fundação”: que se dirige ao princípio, construção, estabelecimento e origem de uma coisa. Pois bem, esta origem referem-se às instituições ou à disciplina que as estuda? Como se vê, Sagüés não considera o trabalho de Kelsen de 1928, nem os desenvolvimentos posteriores da disciplina processual. Ao contrário, a posição de García Belaunde repousa não em sua vertente histórica social, mas sim em sua concepção científica, isto é, na disciplina que se encarrega do seu estudo. A pergunta que faz García Belaunde é outra: quando nasce a ciência que estuda o direito processual constitucional? Ou se preferirmos, em que momento surge a sua concepção como nova disciplina jurídica? FERRER: O primeiro jurista a perceber a existência de uma nova disciplina com a denominação precisa de “direito processual constitucional” é Alcalá-Zamora y Castillo, quando, em seu exílio na Argentina (1944-45) e depois no México (1947) de maneira expressa assim o afirma. Por um lado (i) adverte a existência de um novo ramo processual; e (ii) lhe outorga um nome. Alcalá-Zamora y Castillo

apenas se abster de intervir nas relações privadas, mas sim intervir no sentido de promover os direitos de segunda dimensão. Se antes, no liberalismo, se buscou a igualdade formal entre as partes de uma relação jurídica; no período do Estado social, influenciados pelas ideias socialistas de Marx e Weber, buscou-se a igualdade formal e material dos envolvidos em uma relação jurídica.

A essa terceira fase do constitucionalismo corresponde a etapa de instrumentalidade do processo. Nesse período, a ciência processual já desenvolvida no liberalismo, se reaproxima

descobre a existência do direito processual constitucional e a batiza. Alcalá-Zamora y Castillo, escreve sobre: 1) a existência de uma “legislação processual constitucional” a partir de um trabalho publicado originalmente na Itália em 1938; 2) a denominação da disciplina, que ficou refletida no título de seu livro recompilatório, *Ensayos de derecho procesal (civil, penal y constitucional)*, publicado na Argentina (1944); e 3) o surgimento de um “processo constitucional” e que o fundador deste ramo do direito é o jurista Hans Kelsen, como indica em seu livro mexicano publicado em 1947. Sob este ponto de vista, Alcalá-Zamora y Castillo seria o fundador. Deveríamos indagar se realmente poderíamos atribuir esse qualificativo ao destacado processualista espanhol que, como mencionamos, só se limitou a destacar a existência da disciplina, sem contribuir em nada para seu perfil, âmbito ou conteúdo, nem ao estudo do “processo constitucional” como figura processual. Por esse motivo, Kelsen deve ser considerado um “precursor” da disciplina científica. Isto é, aquele que aportou as bases teóricas aceitas tempos depois, no melhor processualismo científico. Tem razão García Belaunde: o ensaio de Hans Kelsen foi dirigido à análise científica da jurisdição constitucional como o órgão concentrado que havia criado, mas não à concepção da disciplina. Precursor: refere-se a que precede ou vai adiante, que professa ou ensina doutrinas ou inicia empreendimentos que não terão razão nem encontrarão acolhimento, a não ser no tempo vindouro. Para Ferrer, Alcalá-Zamora y Castillo é, no máximo, o “fundador nominal”. O fundador material ou conceitual pode ser atribuído a outro. Porque Kelsen é o precursor (e não o fundador)? 1) foi o primeiro a desenvolver uma teoria geral sobre a defesa jurisdicional da constituição através de um órgão concentrado; 2) Ele o faz em seu trabalho publicado na França, intitulado exatamente “A garantia jurisdicional da Constituição” e com o subtítulo “a justiça constitucional”; 3) é o primeiro estudo dogmático sobre a jurisdição constitucional; 4) Kelsen realiza esse estudo à luz da sua experiência como magistrado da Corte Constitucional austríaca; 5) empreende esta teorização do fenômeno com a intenção de justificar a própria existência da sua criação; 6) prefere a expressão “jurisdição constitucional” à de “jurisdição estatal”; 7) Kelsen identifica a garantia jurisdicional da Constituição com a justiça constitucional, e se refere a esta dimensão “como um elemento do sistema dos meios técnicos, cujo objetivo é assegurar o exercício regular das funções estatais”; 8) observa o objeto como questão teórica, ou seja, estudar a natureza jurídica dessa garantia, considerando o sistema que já havia exposto em sua *Teoría general del Estado* (1925); 9) observa também como questão prática, buscar os melhores meios em sua realização, considerando sua experiência como magistrado e relator permanente (*judge rapporteur*) da Corte Constitucional da Áustria. Além disso, Kelsen: 10) divide seu estudo em cinco partes: I. O problema jurídico da regularidade; II. A noção da Constituição; III. As garantias da regularidade; IV. As garantias da constitucionalidade; e V. A significação jurídica e política da justiça constitucional. Esta construção se realiza a partir da teoria geral do direito e, a rigor, sua pretensão visa a defender sua criação de jurisdição como órgão concentrado de controle constitucional das leis; 11) faz uma análise dos efeitos das sentenças e chama a atenção para os “princípios essenciais do procedimento” de controle, assim como ao modo de iniciar o procedimento; 12) pronuncia-se, inclusive, a favor de uma *actio popularis*; 13) destaca que seria possível autorizar e obrigar todas as autoridades públicas que, ao aplicarem uma norma e tenham dúvidas sobre sua regularidade, interrompam o procedimento no caso concreto e interponham, perante o tribunal constitucional, uma demanda arrazoadada para o exame e a eventual anulação dessa norma; 14) seria possível outorgar também esse poder a certas autoridades superiores ou supremas – ministros e cortes – ou, inclusive, restringi-lo unicamente aos tribunais. Considerou também oportuno “aproximar um pouco o recurso de inconstitucionalidade interposto junto ao tribunal constitucional, a uma *actio popularis* e, assim, permitir às partes de um processo judicial ou administrativo que interponham o recurso (incidente) contra atos de autoridades públicas – soluções judiciais ou atos administrativos – porque, embora imediatamente regulares, esses atos foram realizados para executar uma norma irregular, lei inconstitucional ou regulamento ilegal”. Observamos também suas preocupações sobre aspectos eminentemente processuais, na proposta de criar “um defensor da Constituição perante o tribunal constitucional que, à semelhança do Ministério Público no procedimento penal, iniciasse de ofício o procedimento de controle

do direito material, passando a indicar o processo como um instrumento estruturado e compreendido como necessário para a promoção de direitos materiais, servindo de instrumento de tutela. A reaproximação entre o direito material e o direito processual, retira a ciência processual do isolacionismo, conectando-a com os demais ramos jurídicos, embora preservando sua autonomia e independência. Importante mencionar que essa “reaproximação” e a terminologia “instrumentalismo” não implicam dizer que existiu hierarquia entre o direito processual e o direito material.

---

de constitucionalidade com respeito aos atos que considerasse irregulares”. Ou então a possibilidade de que o tribunal constitucional iniciasse de ofício o procedimento de controle contra uma norma geral, de cuja regularidade tivesse dúvidas. Outro aspecto de relevância processual que chama a atenção de Kelsen refere-se às partes que intervêm no procedimento. Considera que devem ter acesso de controle: “a autoridade cujo ato é contestado, para permitir que defenda sua regularidade; o órgão que interpõe a demanda; eventualmente, também a parte interessada no litígio pendente perante o tribunal ou perante a autoridade administrativa que deu lugar ao procedimento de controle, ou a parte que tenha o direito de submeter o ato, imediatamente, ao conhecimento do tribunal constitucional. Também se preocupou em estabelecer algumas premissas gerais sobre o perfil e a nomeação dos juízes constitucionais: i) o número de membros não deve ser muito elevado; ii) a nomeação dos juízes não deve ser exclusiva do parlamento, do chefe de estado ou do governo, mas, por exemplo, deveria haver acordo para que o primeiro escolha os juízes mediante proposta do governo ou inversamente; iii) de preferência, os candidatos deveriam ser juristas, concedendo-se às faculdades de direito ou a uma comissão comum das mesmas o direito de propor candidatos, assim como ao próprio tribunal; e iv) os juízes não devem ser membros do parlamento ou do governo. No entanto, a importância deste estudo não consiste apenas em estabelecer as bases dos estudos dogmáticos sobre os tribunais constitucionais, mas também na repercussão teórica e prática derivada da polêmica sustentada com Carl Schmitt, sobre quem deveria ser o defensor da Constituição. Como bem sabemos, Kelsen postulava a necessidade de controlar o exercício do poder mediante um órgão jurisdicional independente dos três poderes tradicionais. Schmitt se inclinava por uma tese decisionista, justificando que a defesa da Constituição deveria caber ao titular do poder político, ao presidente do Reich, utilizando para tanto a teoria política do poder neutro (*pouvoir neutre*) originária de Benjamin Constant. No fundo, a questão se resumia em uma contraposição ideológica entre direito e poder, na contraposição do normativismo contra o decisionismo. Alguns meses depois do livro de Schmitt (1931) aparece a resposta de Kelsen, em sua obra *¿Quién debe ser el defensor de la Constitución?*, expondo sua opinião teórica sobre o controle jurisdicional da Constituição. Considera que ninguém pode ser juiz e parte da sua própria causa e que, portanto, quem realiza o controle de constitucionalidade deve ser um órgão autônomo e independente das funções do estado, cuja natureza não é política, mas sim semelhante à dos demais órgãos jurisdicionais. Critica a postura de Schmitt, que concebe o parlamento como o único órgão com atribuição para criar direito e, especialmente, dirige seus argumentos ao caráter ideológico da proposta de Schmitt, apontando que “A confusão entre Ciência e Política, hoje tão apreciada, é o típico método das modernas formas ideológicas”. Portanto, é Kelsen o fundador conceptual do direito processual constitucional? Embora esse estudo se refira especificamente aos instrumentos técnico-jurídicos da defesa constitucional, o certo é que também se acha em um plano superior e geral das disciplinas jurídicas. Por isso, consideramos que este estudo não constitui o “nascimento da disciplina científica”, mas sim a “origem” do que viria depois. Representa o alicerce dogmático sobre o qual se foi construindo o direito processual constitucional. Esta construção dogmática, que teve impacto em instituições processuais previstas nas novas Constituições, foi captada por outra corrente, iniciada na mesma época: o processualismo científico. Embasado naquele estudo pioneiro de Kelsen e na tendência do constitucionalismo do momento, começou a ser enquadrado esse fenômeno à luz do processualismo científico e surgiram Alcalá – Zamora y Castillo, Couture, Calamandrei, Cappelletti e Fix-Zamudio, cujas contribuições dogmáticas sucessivas e conjuntas outorgaram configuração científica ao direito processual constitucional. Quatro etapas que encadeiam as contribuições destes insígnis juristas, até chegar a uma configuração sistemática, como disciplina autônoma processual. I. Precursora (1928-1942): Tem início com o trabalho de fundamentação teórica de Kelsen, relativo às garantias jurisdicionais da Constituição (1928) e ao reafirmar sua postura com a polêmica que sustentou com Carl Schmitt, a propósito de quem deveria ser o guardião da Constituição (1931); II. Descoberta processual (1944-47). O processualista espanhol Niceto Alcalá-Zamora y Castillo, em seus primeiros anos de exílio na Argentina (1944-45) e depois no México (1947), se apercebe da existência de um novo ramo processual e lhe dá um nome. Na Argentina, ao

Pela fase instrumentalista, Cândido Rangel escreve que<sup>32</sup>:

A fase instrumentalista, ora em curso, é eminentemente crítica. O processualista moderno sabe que, pelo aspecto técnico-dogmático, a sua ciência já atingiu níveis muito expressivos de desenvolvimento, mas o sistema continua falho na sua missão de produzir justiça entre os membros da sociedade. É preciso agora deslocar o ponto-de-vista e passar a ver o processo a partir de um ângulo externo, isto é, examiná-lo nos seus resultados práticos. Como tem sido dito, já não basta encarar o sistema do ponto-de-vista dos produtores do serviço processual (juízes, advogados, promotores de justiça): é preciso levar em conta o modo como os seus resultados chegam aos consumidores desse serviço, ou seja, à população brasileira.

Assim, o devido processo legal deveria ser um instrumento de promoção de direitos fundamentais. Busca-se a concretização desses direitos garantidos pela Constituição, através de um processo, judicial ou administrativo, justo e leal, garantidor da igualdade material – e

---

intitular sua obra *Estudios de derecho procesal* (civil, penal y constitucional) em 1944; e no ano seguinte, de maneira expressa, indica que a instituição da proteção deve ser considerada dentro do direito processual constitucional; III. Desenvolvimento dogmático processual (1946-55). Etapa na qual o melhor processualismo científico da época realiza importantes contribuições para aproximar-se da tendência do constitucionalismo. É o período do estudo das garantias constitucionais do processo, iniciado por Couture (1946-48) e da análise da jurisdição constitucional e instrumentos processuais de controle, através das colaborações de Calamandrei (1950-56) e Cappelletti (1955). Couture inicia toda uma corrente dogmática no estudo das garantias constitucionais do processo, especialmente do processo civil, mas utiliza a expressão “garantia” como sinônimo de direito fundamental e não como mecanismo processual de defesa. Calamandrei estuda o fenômeno da jurisdição constitucional à luz do processualismo científico, realizando classificações muito valiosas sobre a caracterização dos sistemas de justiça constitucional e analisando, especialmente, os efeitos das sentenças constitucionais, mas não o faz na íntegra, nem se apercebe da existência da disciplina. Cappelletti agrupa o estudo dos instrumentos processuais da proteção jurisdicional dos direitos fundamentais na categoria que denomina “jurisdição constitucional da liberdade” que, com o tempo, foi aceita. IV. Definição conceptual e sistemática (1955-56). O último trata da definição conceptual como disciplina processual, que Fix-Zamudio realiza em seu trabalho *La garantía jurisdiccional de la constitución mexicana. Ensayo de una estructuración procesal del amparo* (1955), publicado parcialmente no ano seguinte, em diversas revistas mexicanas (1956). O primeiro estudo dedicado “à análise da disciplina científica como objeto de estudo específico e com a intenção de sistematizá-la a partir da sua natureza processual”. Isto se deve ao jurista mexicano Héctor Fix-Zamudio. Define e delinea os contornos científicos da disciplina, determina-lhe a natureza jurídica, conceptualiza-a dentro do direito processual inquisitorial, outorgando-lhe um conteúdo específico e a distingue do que é próprio do direito constitucional. E aqui cabe novamente a pergunta: quem é o fundador do direito processual constitucional? Kelsen plantou a semente. Alcalá-Zamora descobre o pequeno rebento. Couture, Calamandrei e Cappelletti fazem com que brotem seus primeiros ramos. Fix-Zamudio lhe dá a forma, para convertê-lo em uma árvore suficientemente visível para que outros a vissem e se abrigassem à sua sombra. Mestre e discípulo devem ser considerados os fundadores do direito processual constitucional, entendido como disciplina autônoma processual, embora o primeiro em sua dimensão “nominal ou formal” (conforme a tese de García Belaunde) e o segundo em seu aspecto “conceptual ou material”. Um deles “descobriu” a existência da disciplina científica e o outro lhe dá “conteúdo sistemático”, com a intenção manifesta de definir sua natureza e perfil como ramo autônomo processual. Fix-Zamudio é o primeiro jurista que define o direito processual constitucional como: “a disciplina que trata do estudo das garantias da Constituição, ou seja, dos instrumentos normativos de caráter repressivo e reparador, cujo objetivo é remover os obstáculos existentes para o cumprimento das normas fundamentais, quando foram violadas, ignoradas ou há incerteza sobre seu alcance ou seu conteúdo, ou, para dizê-lo com palavras carmelutianas, são as normas instrumentais estabelecidas para a composição dos litígios constitucionais”. MAC-GREGOR, Eduardo Ferrer. **Direito Processual Constitucional - Origem científica (1928-1956)**. Curitiba: Juruá Editora, 2009.

32 CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria Geral do Processo**. 31ª Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2015. p. 43.

não apenas formal. Elevando a importância do direito processual constitucional, Ada Pellegrini escreve que<sup>33</sup>:

Para o desencadeamento desse novo método, crítico por excelência, foi de muita relevância o florescer do interesse pelo estudo das grandes matrizes constitucionais do sistema processual. O direito processual constitucional, como método supralegal no exame dos institutos do processo, abriu caminho, em primeiro lugar, para o alargamento dos conceitos e estruturas e superamento do confinamento de cada um dos ramos do direito processual. Houve clima metodológico, então, para o desenvolvimento de uma teoria geral do processo, favorecendo o progresso científico do processo penal, historicamente muito menos aprimorado que o processo civil. A partir daí, bastou um passo para o superamento das colocações puramente jurídicas e passagem à crítica sócio-política do sistema. Diz-se que, no decorrer dessa fase ainda em andamento, tiveram lugar três ondas renovatórias, a saber: a) uma consciente nos estudos para a melhoria da assistência judiciária aos necessitados; b) a segunda voltada à tutela dos interesses supra-individuais [...]; c) a terceira [...] ligados ao modo-de-ser do processo (simplificação e racionalização de procedimentos, conciliação, equidade social distributiva, justiça mais acessível e participativa etc.). [...] Tudo que já se fez e se pretende fazer nesse sentido visa, como se compreende, à definitividade do processo como meio de acesso à justiça.

Muito se cita nos cursos de direito o ditado “o direito só é após ser produzido; E o direito só se produz processualmente”. Essa instrumentalidade e aproximação, portanto, não implicam em hierarquia ou mesmo em minimização da importância do direito processual em relação ao direito material: o processo é imprescindível, indispensável, à produção e exercício do direito material. Pode-se dizer que o direito processual é co-protagonista do direito material, ambos estão em condições de igualdade e importância. Trata-se de entender o direito, material e processual, como protagonistas em uma relação circular: “um serve para o outro e o outro serve a um”. Como consequência dessa fase constitucional, o processo se reaproxima do direito material social visando protegê-lo: promovê-lo. Há um nexo de finalidade, a promoção de direitos<sup>34</sup>.

33 CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria Geral do Processo**. 31ª Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2015. p. 43.

34 “Afirma-se que o objetivo-síntese do Estado contemporâneo é o bem comum e, quando se passa ao estudo da jurisdição, é lícito dizer que a projeção particularizada do bem-comum nessa área é a pacificação com justiça. O Estado brasileiro quer uma ordem social que tenha como base o primado do trabalho e como objetivo o bem-estar e a justiça sociais (art. 193) e considera-se responsável pela sua efetividade. Para o cumprimento desse desiderato, propõe-se a desenvolver a sua variada atividade em benefício da população, inclusive intervindo na ordem econômica e na social na medida em que isso seja necessário à consecução do desejado bem-comum, ou bem-estar social (*welfare state*)”. CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria Geral do Processo**. 31ª Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2015. p. 37.

Ada Pellegrini Grinover, escreve que<sup>35</sup>:

O processo é, nesse quadro, um instrumento a serviço da paz social. Falar em instrumentalidade do processo, pois, não é falar somente nas suas ligações coma lei material. O Estado é responsável pelo bem-estar da sociedade e dos indivíduos que a compõem: e, estando o bem-estar social turbado pela existência de conflitos entre pessoas, ele se vale do sistema processual para, eliminando os conflitos, devolver à sociedade a paz desejada. O processo é uma realidade desse mundo social, legitimada por três ordens de objetivos que através dele e mediante o exercício da jurisdição o Estado persegue: sociais, políticos e jurídico. A consciência dos escopos da jurisdição e sobretudo do seu escopo social magno da pacificação social constitui fator importante para a compreensão da instrumentalidade do processo, em sua conceituação e endereçamento social e político. [...] Por outro lado, a instrumentalidade do processo, aqui considerada, é aquele aspecto positivo da relação que liga o sistema processual à ordem jurídico-material e ao mundo das pessoas e do Estado, com realce à necessidade de predispô-lo ao integral cumprimento de todos os seus escopos sociais, políticos e jurídico. Falar da instrumentalidade nesse sentido positivo, pois, é alertar para a necessária efetividade do processo, ou seja, para a necessidade de ter-se um sistema processual capaz de servir de eficiente caminho à ordem jurídica justa.

Sobre esse momento histórico, importante registro é a realizado por Cândido Rangel, para quem<sup>36</sup>:

Falar-se da instrumentalidade do processo, ainda, pelo seu aspecto negativo. Tal é a tradicional postura (legítima também) consistente em alertar para o fato de que ele não é um fim em si mesmo e não deve, na prática cotidiana, ser guinado à condição de fonte geradora de direitos. Os sucessos do processo não devem ser tais que superem ou contrariem os desígnios do direito material, do qual ele é também um instrumento (á aplicação das regras processuais não deve ser dada tanta importância, a ponto de, para sua prevalência, ser condenado um inocente ou absolvido um culpado; ou a ponto de ser julgada procedente uma pretensão, no juízo cível, quando a razão estiver com o demandado).

Importante colocação realizada pelo professor Proto Pisani<sup>37</sup> para quem

*La prima caratteristica da evidenziare è, quindi, la natura strumentale del diritto processuale (in quanto diretto ad intervenire solo quando la norma sostanziale non sia stata spontaneamente attuata) o – il che in parte è lo stesso – la indispensabilità del diritto sostanziale per il diritto processuale (nel senso che quest'ultimo non avrebbe senso o possibilità di esistenza se mancasse un diritto sostanziale – comunque individuabile – che ponesse norma da rispettare. [...] Affermare la diversità fra diritto sostanziale e diritto processuale, e la strumentalità del secondo rispetto al primo, non significa affatto autonomia (nel senso di indifferenza), tra i due complessi di norme. Come, infatti, il diritto processuale potrebbe esistere senza il diritto sostanziale (indispensabilità del diritto sostanziale), così – è ora da*

35 CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria Geral do Processo**. 31ª Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2015. p. 41.

36 CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria Geral do Processo**. 31ª Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2015. p. 42.

37 PISANI, Andrea Potro. **Lezioni di Diritto Processuale Civile**. Sesta Edizione. Napoli: Jovene Editore, 2014. p. 4.

*aggiungere – il diritto sostanziale no potrebbe esistere senza il diritto processuale. Pur nella diversità, vi è una stretta interdipendenza (cioè dipendenza reciproca) tra diritto sostanziale e diritto processuale.*

Essa terceira fase do constitucionalismo começa a perder forças em razão de o Estado promoção não ter condições econômicas, políticas e estruturais para fomentar todos os direitos sociais exigidos pela população, tais como, saúde, educação, lazer, cultura, previdência, segurança, moradia, alimentação, transporte, trabalhistas e outros. Além desse fator, o positivismo jurídico extremado permitiu que os maus valores fossem positivados e ganhassem força normativa no sistema jurídico, possibilitando o crescimento de discriminações raciais, preconceitos em razão de cor, sexo e religião, desigualdades sociais, ofensas à pessoa humana, ampliação da marginalização e da pobreza. Esses sentimentos positivados permitiram o surgimento da doutrina nazista e a segunda grande guerra mundial, que pôs fim à fase do constitucionalismo social.

Após a segunda guerra mundial os países europeus encontram-se em ruínas. A guerra trouxe prejuízos econômicos, sociais, políticos e estruturais de difícil recuperação, mas o maior prejuízo foi o pessoal. As atrocidades cometidas nos campos de concentração, pelos alemães nazistas contra os judeus de todas as idades, tão bem lembrada no Julgamento de Nuremberg, levou ao despertar da sociedade internacional dos direitos de terceira dimensão, denominados de direitos à fraternidade, que englobam os direitos difusos e coletivos, os direitos de cooperação e humanos, ou melhor dizendo direitos relacionados para a Dignidade da Pessoa Humana. São exemplos de tais direitos: direito do consumidor, direito ao meio ambiente, direito à tecnologia, direitos humanos, direitos à manipulação genética e outros.

Para fins processuais, o devido processo legal deveria ser exercido de forma cooperativa, para que o resultado seja aceito pelas partes, justo e acertado, conforme a legislação. Princípios, como o contraditório e a ampla defesa passam a ganhar acentuada relevância jurídica no processo e a compor o próprio conceito de devido processo legal. Logo, o processo somente é devido se construído em contraditório e garantida às partes a ampla defesa. Fala-se aqui em efetivo contraditório ou contraditório substancial. Não apenas formal, mas devidamente exercido pelas partes em conflito.

Com a criação da Organização das Nações Unidas, órgão que veio a suceder a Liga da Sociedade das Nações, a sociedade europeia começa um período de reestruturação econômica e comercial, contando com a ajuda dos Estados Unidos da América, através de seus Planos de

recuperação econômica e reestruturação, dentre os quais o Plano Marshall, além da criação da Organização Mundial do Comércio, Organização Mundial da Propriedade Intelectual, Fundo Monetário Internacional, Organização Mundial da Saúde, dentre outros. O contexto social, para além da reestruturação estava voltado à globalização. O desenvolvimento de novas tecnologias e da eletrônica, acarretou o surgimento da *internet* e a sua propagação pelo globo. Grande herança deixada para a sociedade moderna.

Juridicamente, o domínio da Lei se tornou ineficiente para impedir as atrocidades decorrentes da guerra mundial. A sua aplicação estrita, conforme a hermenêutica de Savigny (interpretação teleológica, gramatical e literal) e a kelseniana, não foram suficientes para a aplicação do direito em sua melhor forma, posto que o sistema jurídico não dispunha de valores basilares - nobres - para a concreção. Portanto, era necessário que algum instrumento jurídico, dotado de força normativa e valores socialmente relevantes, permeasse o sistema jurídico indicando o melhor caminho normativo para a solução pacífica dos conflitos e a concretização dos direitos. A solução encontrava-se na Constituição.

A adoção da Constituição como o instrumento jurídico mais adequado foi inteligente por diversos motivos, dentre os quais, citam-se: os valores sociais e humanos encontravam-se nela previstos, fruto da evolução do constitucionalismo, em especial, o constitucionalismo social; a teoria piramidal kelseniana que colocou a Constituição no ápice do sistema normativo e estabeleceu cadeia normativa; e a Constituição representava um instrumento que concentrava o consenso das influências das diversas categorias sociais. Nesse sentido, diversas teorias começaram a surgir atribuindo a Força Normativa para os dispositivos constitucionais – que até então apenas apresentavam força política ou de programas de governo. Destacam-se as doutrinas de Konrad Hesse, Ronald Dworkin (norte-americano) e Robert Alexy (alemão).

A atribuição da Força Normativa para a Constituição representou inovação ao sistema jurídico que até então apenas dispunha da regra escrita em leis como parâmetro de ação e hermenêutica. Aos valores constitucionais foram atribuídos força normativa, assim como aos princípios explícitos e implícitos existentes no texto. Essas últimas normas passam a representar para o aplicador do direito: vetores hermenêuticos de integração da legislação. Os princípios passam a funcionar institutos jurídicos que preenchem, com o real e verdadeiro sentido e alcance, as regras jurídicas, plastificando o direito, dando união ao sistema e

preenchendo lacunas ou cláusulas normativas abstratas nos termos do sentimento constitucional. O sentimento da lei passa a ser o sentimento constitucional: o sentimento/valores da nação.

Com a força normativa da Constituição surge também o Direito Constitucional Processual<sup>38</sup>, ciência do direito destinada a estabelecer regras e procedimentos para o controle de constitucionalidade das normas infraconstitucionais, quero dizer para a compatibilização dos dispositivos da Lei inferior aos termos da norma superior (Constituição). Trata-se de importante contribuição, em especial, derivada do sistema jurídico americano (caso *Marbury x Madison* – controle difuso de constitucionalidade) e do sistema austríaco (que cria o controle concentrado de constitucionalidade). Também neste período surge a quarta etapa do direito processual, o neoprocessualismo, consistente no que a doutrina também designa como Direito Processual Constitucional.

São, portanto, normas processuais constitucionais, princípios e valores, válidas tanto em âmbito administrativo quanto em processo judicial, que irradiam seus efeitos para as normas processuais infraconstitucionais, visando delimitar o real sentido e alcance das regras jurídicas hierarquicamente inferiores para efeito de hermenêutica processual e satisfação do sentimento constitucional. Não se trata de controle de constitucionalidade (sistema de

---

38 Existem duas posturas dominantes sobre a natureza do direito processual constitucional: 1) europeia: considera-a parte do estudo da ciência constitucional, com a denominação majoritária de “justiça constitucional”; (ciência constitucional). 2) latino-americana: que defende sua autonomia científica com duas vertentes (autonomia científica): a) “autonomia mista”, estimando que devem ser considerados os princípios, instituições, metodologia e técnicas do direito constitucional e do direito processual; b) “autonomia processual” na qual, partindo da teoria geral do processo, devem ser construídas suas próprias categorias, princípios e instituições, embora com aproximação ao direito constitucional. Este último posicionamento é o que goza de maior aceitação. Embora se trate de uma disciplina processual, a comunicação com o direito constitucional é intensa com projeções maiores que nos demais ramos processuais (civil e etc), visto que suas categorias se acham na própria Constituição. O objeto de estudo de ambas aproxima-se. Entendemos, por conseguinte, que no futuro poder-se-ia, convencionalmente, chegar a aceitar o reconhecimento de uma “justiça constitucional” como abordagem de estudo da dogmática constitucional (estudo dos tribunais constitucionais europeus depois da segunda guerra). E também a existência de um “direito processual constitucional” como disciplina autônoma processual (com ascendência constitucional, em maior ou menor grau), com objetivos e perspectivas próprios. O direito processual constitucional pertence à dogmática processual, com a mesma autonomia alcançada por seus diversos ramos e sob a unidade da teoria ou dos princípios gerais do processo, embora com estreita relação com o direito constitucional. Em todo caso, deve-se privilegiar o estudo interdisciplinar da disciplina constitucional e da processual. Por um lado, Fix-Zamudio, elaborou a tese relativa à existência de uma nova disciplina limítrofe, denominada “Direito Constitucional Processual” (como parte do direito constitucional) que compreende aquelas instituições processuais elevadas à categoria constitucional. O próprio Fix-Zamudio também estabelece distinção entre as conotações de “justiça constitucional” e “direito processual constitucional”. Considera que não são incompatíveis, mas sim complementares, na medida em que a “justiça constitucional” refere-se ao conjunto de instrumentos tutelares que conformam o conteúdo do “direito processual constitucional”, sendo esta última a disciplina científica que os estuda. MAC-GREGOR, Eduardo Ferrer. **Direito Processual Constitucional - Origem científica (1928-1956)**. Curitiba: Juruá Editora, 2009.

compatibilização de normas em um plano vertical de hierarquia), significa estender/irradiar os efeitos dos valores e princípios constitucionais sobre as normas processuais infraconstitucionais, integrando o sistema, preenchendo lacunas e influenciando a compreensão do direito processual positivado para fins de aplicação ao caso concreto. É forma de hermenêutica jurídica – aplicação das normas processuais em conformidade com o contexto constitucional.

No que tange ao aspecto hermenêutico, o neoconstitucionalismo implica no abandono à premissa antiquada de que a legislação tem resposta positivada e expressa para todas as situações problemáticas e passa a adotar um método construtivo de solução de celeumas, em que se utilizam princípios e valores no processo criativo da norma. Do ordenamento jurídico extrai-se norma geral para a solução da situação conflituosa, norma essa fruto de um processo criativo da atividade jurisdicional. Existe, portanto, distinção entre norma e regra, sendo a norma o produto da hermenêutica relacionada à regra. Consagram-se os postulados da proporcionalidade e razoabilidade. Concretização e subsunção passam a ser aplicados simultaneamente no processo hermenêutico.

Esse estágio do direito constitucional é o representativo da quarta fase do direito processual: o neoprocessualismo ou formalismo-valorativo<sup>39</sup>. A ideia é chamar a atenção do hermeneuta para os direitos e garantias fundamentais da pessoa humana e os valores inseridos na Constituição que servem como norte para a compreensão do sentido e alcance da norma legal com a finalidade maior de fomentar a dignidade da pessoa humana. Nessa fase, o processo é: cooperativo e consagrador dos direitos fundamentais; visa a pacificação do problema apresentado e a plena satisfação dos direitos dos envolvidos; baseia-se no devido processo legal substantivo e no princípio da boa-fé objetiva; visa eficiência, celeridade, efetividade, moralidade, probidade, retidão, correção, razoabilidade, segurança jurídica, igualdade (formal e material), duração razoável, legalidade, contraditório, a ampla defesa e etc.

Neste momento faz-se importante citar Giacinto della Cananea, para quem<sup>40</sup>:

---

39 “A matéria social é cambiante, as circunstâncias se sucedem, os elementos estão em permanente mutação. Daí também variam os motivos políticos, as diretivas, as formas de convivência e, além de tudo isto, o processo constitucional”. CAMPOS, German J. Bidart.. **Compendio de Derecho Constitucional – Volume I**. Buenos Aires: Ediar, 2008. p. 137.

40 CANANEA, Giacinto della. **Due Process of Law Beyond the State – Requirements of Administrative Procedure**. Oxford: Oxford University Press, 2016. p. 7.

*The distinction between process and substance may look natural on de basis of some theory of justice. It is consolidated in studies about public law too. However, it is not undisputed. The first argument against such a distinction is of a functional nature. As an American expert of due process, Jerry Mashaw, has observed, the attempt to separate questions of substance and process is unlikely to be wholly successful because such questions are functionally inseparable, in the sense that procedures determine outcomes; on the other hand, procedures are often challenged by the discontents of the outcomes. A second argument – wich will be considered later – is that procedures and the principles governing them are not at all neutral or value-free, but embody values and beliefs. Although the first argument highlights a real problem, it may prove too much and miss something that is evident in the machinery of the law. In all fields of law it is important to evaluate not only the results of process, but the process itself, either to prevent errors or to ensure the impartiality of the decision-maker.*

Esse relacionamento entre constituição e processo pode ser observado sob dois enfoques: a) a inserção de normas processuais, explícitas e implícitas, no texto constitucional, mais especificamente dentro do capítulo destinado aos direitos e garantias fundamentais, tais como o devido processo legal, contraditório, ampla defesa, eficiência, celeridade, segurança jurídica, igualdade formal e material, legalidade, duplo grau de jurisdição, acesso ao Poder Judiciário e outros; e b) a concretização das normas constitucionais através das disposições infraconstitucionais, como, por exemplo, o Código de Processo Civil e legislações especializadas. Ressalto, por oportuno, o caráter independente dos princípios que podem ser aplicados ao caso concreto independente da existência de normas infraconstitucionais, de forma direta, ou por intermédio de outras normas.

Ressalto, por oportuno, os trabalhos desenvolvidos pela Comissão Especial de Juristas para o Código Brasileiro de Processo Constitucional, nomeada pela Portaria nº 091/2013, do Presidente do Conselho Federal da OAB, empossada em 12 de junho de 2013, presidida pelo eminente jurisconsulto Paulo Bonavides e tendo como Relator, o Pós-doutor Professor Paulo Lopo Saraiva. Seguindo as palavras da brilhante relatoria aponto que:

Como bem fixaram os Professores Paulo Bonavides e Paulo Lopo Saraiva, em artigo publicado na Folha de São Paulo, em 10 de janeiro de 2010: Alguns julgamentos do STF despertam a atenção de distintas camadas sociais, de tal sorte que demandam uma compreensão mais acurada das ações de controle julgadas perante aquela corte, bem como outras de defesa e garantia dos direitos fundamentais decidadas em diversas instâncias judiciárias. As leis que dispõem sobre esse processo – infraconstitucionais - estão porém esparsas, privadas de unidade processual, a que em rigor não se compadece com a majestade e importância do órgão supremo que as julga. Impõe-se, pois, a elaboração do Código de Processo Constitucional, a exemplo do que ocorreu no Peru. [...] Vamos elaborar, por consequência, um projeto de Código com nossos sentimentos voltados para a segurança jurídica do Estado de Direito.

Resume-se: um princípio constitucional pode ser aplicado de forma independente, ou seja, sem haver intermédio de outra norma; um princípio constitucional pode ser aplicado de forma dependente, portanto, existindo interferência normativa, seja de outro princípio (sub princípio) seja de uma regra escrita. Destaca-se ainda a natureza interpretativa dos princípios. Toda norma construída a partir de disposições legais escritas devem estar em conformidade com os sobreprincípios constitucionais, que direcionam sua aplicação para que o escopo desse seja atingido. Os princípios também são utilizados para impedir a aplicação dos textos normativos expressos que contrariem seu sentido e alcance ou causem desarmonia normativa.

Assim, visando promover os fundamentos constitucionais (soberania, cidadania, - **em especial – a dignidade da pessoa humana**, valores sociais do trabalho, livre iniciativa, pluralismo político), e atingir os objetivos constitucionais (**construir uma sociedade livre, justa e solidária, garantir o desenvolvimento nacional**, erradicar a pobreza, reduzir as desigualdades sociais, **promover o bem de todos**), é que deve ser aplicado, sistematicamente, ao processo – administrativo e judicial – os parâmetros constitucionais do devido processo legal, contraditório, ampla defesa, meios e recursos, juízo natural, legalidade, com toda a sua carga axiológica, histórica, enquanto direitos e garantias fundamentais do cidadão, em que cabe ao Estado não-intervir, garantir, promover, possibilitar o exercício e regular, sempre em favor do cidadão, tanto para as relações jurídicas de eficácia vertical quanto naquelas horizontais.

Em respeito à linha evolutiva do Direito Processual, adotar-se-á nesta tese modelo hermenêutico que interpreta as normas processuais – administrativas, civis e tributárias, em conformidade com a Constituição Federal, o que inclui seus valores, princípios (implícitos e explícitos), regras, histórico, finalidade, características e sentimentos constitucionais. Em especial modelo hermenêutico que privilegie a concreção dos direitos e garantias fundamentais e, portanto, o neoprocessualismo. A temática será analisada em conformidade com o devido processo legal substantivo, boa-fé objetiva, duração razoável do processo, cooperação, contraditório e ampla defesa. Nesse sentido, será respondida a questão atinente a possibilidade de a Administração Pública recorrer ao Judiciário para anular decisão proferida por ela mesma em sede de processo administrativo tributário, tendo como parâmetro a segurança jurídica e os valores constitucionais.

Parte-se da premissa de que só existe definitividade nas decisões administrativas se houver substancial devido procedimento administrativo, portanto, se existir respeito aos princípios constitucionais da boa-fé objetiva, duração razoável do processo, cooperação, contraditório e ampla defesa, o que implica dizer que, por esses princípios, deve existir reconhecimento do direito do contribuinte por parte da Administração Pública, evitando-se a colisão entre direitos fundamentais (e, de outra forma, permitindo-se a compatibilização entre as normas constitucionais), dentre os quais o ato jurídico perfeito, o devido processo legal e todos os princípios supracitados para com o princípio do acesso à Justiça, o qual todos dispõe, inclusive o Estado.

É nesses termos que a Constituição Federal impõe como Direitos e Garantias Fundamentais – que devem ser compatibilizados – os seguintes direitos processuais: ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal; aos litigantes, em processo judicial e administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes; ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei; a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada; a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.

O reconhecimento do direito do contribuinte pelo Estado, após o devido processo legal administrativo, significa não só o reconhecimento da ilegalidade de sua ação administrativa, mas também a ausência de ameaça a direito seu, bem como, inexistência de lesão ao bem jurídico tutelado pela norma tributária. Logo, ausência de interesse jurídico e legitimidade de parte para pleitear direito ao acesso à jurisdição judicial – uma espécie de renúncia ao direito de ação. Significa, também, que houve respeito ao devido processo legal administrativo substantivo. Sob outra ótica, significa a perfeição de um ato administrativo jurídico de julgamento, uma coisa julgada indiscutível e um direito adquirido pela parte insatisfeita: compatibilização constitucional de princípios e institutos, fruto de um processo devido e justo, derivado da evolução histórica, hermenêutica e metodológica do processo civil.

### **3 A SEPARAÇÃO DE PODERES, A FUNÇÃO JURISDICIONAL E A APROXIMAÇÃO ENTRE OS SISTEMAS DE RESOLUÇÃO DE CONFLITOS ADMINISTRATIVO E JUDICIAL**

O presente capítulo objetiva explicar a função jurisdicional, a partir do sistema de repartição de poderes, abordando elementos de composição do significado do poder dizer o direito, dentre os quais, pode-se citar: imparcialidade no julgamento, a imperatividade das decisões, inevitabilidade da jurisdição e atividade criativa da jurisdição; deixando a análise da inafastabilidade da tutela jurisdicional ou do acesso ao Poder Judiciário, para o capítulo seguinte; bem como, a questão da definitividade da decisão e equivalência procedimental e principiológica, tendo em vista a especialização dos itens e a importância desses temas para esta tese.

Intenciona-se com esta exposição, a aproximação entre os sistemas de resolução de conflitos administrativo e judicial, visando comprovação de que o liame que distingue um e outro sistema é muito tênue, a ponto de se assemelharem, por completo, quando se trata de um julgamento administrativo favorável ao contribuinte em um processo administrativo tributário. Essa aproximação, acrescida da análise da inafastabilidade da tutela jurisdicional e da definitividade da decisão em âmbito de jurisdição, permitirá concluir pela preclusão processual jurisdicional que impedirá a reanálise da situação jurídica perante o Poder Judiciário.

Está escrito no parágrafo único do Art. 1º da Constituição Federal Brasileira que “Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”, entretanto, nem sempre foi assim. Esse é apenas o resultado do processo histórico-evolutivo do Poder cuja origem retrocede ao período da autotutela ou autodefesa e, portanto, da imposição forçada da vontade e interesses de uns sobre outros<sup>41</sup>. Do período relativo a vingança privada, surge o Poder exercido da forma

---

41 “Pacífico nos dias atuais é o entendimento segundo o qual o Direito (= processo ou ordenamento, sistema) está condicionado e relacionado com a História (também = processo) do tempo em que é legislado. Neste sentido é que se justifica o avanço, cada vez maior, dos estudos de História e/ou Sociologia do Direito, dos quais, evidentemente, não poderia fugir o Direito Constitucional, sem dúvida, o ramo da ciência jurídica que mais sente de perto estes condicionamentos, em consequência do fato de que, como norma essencialmente de natureza política, nela se manifesta – mais do que em qualquer outra – o conteúdo ideológico do momento histórico-político, dando origem ao estudo da denominada Ideologia Constitucional. Como se não bastasse esta constatação, hoje verificável e comprovável empiricamente, o conhecimento da evolução histórica de

difusa, caracterizado por condutas de ampla liberdade (todos podiam tudo; não havia limites legais; direito jusnatural; liberdade irrestrita e incondicionada).

Da imposição de vontade do mais forte, inicia-se a fase de concentração do Poder que, inicialmente, ficou sobre a tutela do mais forte; em algumas comunidades, sobre o controle dos mais antigos; em outras, exercitada pelo patriarca da família e, assim, passado de “pai para filho” como direito de herança; preponderando, por um longo período histórico, correspondente à fase do constitucionalismo antigo, a concentração de Poder nos reis e imperadores, pessoas consideradas herdeiras de alguma qualidade divina e que, com a chancela da Igreja, atuavam, teoricamente, representando a vontade dos Deuses no plano terreno.

Contudo, através do iluminismo, das revoluções liberais e com o surgimento do Estado laico, onde predominavam ideias de separação da influência da Igreja na Administração do Estado, o antigo regime absolutista<sup>42</sup>, desigual e abusivo, perde força, em alguns casos deixando de existir, acarretando a desconcentração do Poder para o povo que, baseado nas ideias de grandes pensadores contratualistas – como John Locke, Rousseau e Montesquieu, cuja essência, para esse último, consistia na elaboração de um sistema tripartite de Poder, onde esse era exercido por meio de representação popular, elegem uma nova forma de exercício desse: o coletivo ou representativo – predominante até os tempos atuais<sup>43</sup>.

Portanto, as necessidades, interesses e vontades individuais, geram a unidade familiar; as diversas necessidades, interesses e vontades das unidades familiares, criam as sociedades; as necessidades, interesses e vontades da sociedade, produzem a Constituição<sup>44</sup>, através do

---

determinado ramo do Direito oferece condições e elementos para que se possa conhecer e compreender o sistema jurídico vigente, o qual sempre recebe influências dos modelos anteriores, disto não escapando as Constituições, mesmo quando originadas de um Poder Constituinte”. Dantas, Ivo. **Constituição & processo**. 3ª edição. Curitiba: Juruá, 2016. p. 54.

42 “A noção de monarquia clássica comanda o devir político dos países franceses entre 1450 e 1789: ela corresponde a um Antigo Regime muito ‘alongado’ que se escoa, e depois se esborra, em paz ou furor, desde o fim das Guerras dos Cem Anos até o declínio do reinado de Luís XVI”. LADURIE, Emmanuel Le Roy: **O Estado Monárquico - França, 1460-1610**. Rio de Janeiro: Cia das Letras, 1994. p. 42.

43 “*le pouvoir est une force au service d'une idée. C'est une force née de la conscience sociale, destinée à conduire le groupe dans la recherche du Bien commun et capable, le cas échéant, d'imposer aux membres l'attitude qu'elle commande* (BURDEAU, 1966, p. 406 APUD DANTAS, 2016, p. 57). Segundo Ivo Dantas, BURDEAU considera a Constituição como Estatuto do Poder exatamente, em razão de caber-lhe determinar as diretrizes fundamentais, básicas e gerais que definirão o conteúdo do Estado e das demais formas de manifestação da norma jurídica. Dantas, Ivo. **Constituição & processo**. 3ª edição. Curitiba: Juruá, 2016. p. 57.

44 “A Constituição é a Positivização do Direito, que, por sua vez, nutrirá a Ideologia Constitucional daquele momento, visto que cada sociedade, em cada momento histórico, tem os seus valores que são transformados em normas de direito positivo que, caracterizadas por uma Supremacia inserem-se na Constituição, enquanto esta própria, para lhes dar eficácia, marca-as com os elementos da Supralegalidade e da Imutabilidade Relativa”.

que se convencionou denominar Poder Constituinte Originário, e introduzem o Estado – sujeito de direitos e obrigações que surge para administrar o Poder derivado da sociedade. Assim é que o Poder individual, gera a família; o Poder familiar, cria a sociedade; o Poder da Sociedade, produz a Constituição<sup>45</sup> e origina o Estado.

Assim, a Constituição é um instrumento que reflete a vontade da sociedade, seus interesses e necessidades<sup>46</sup>. É um documento em que o criador (a Sociedade) gera a criatura (o Estado), descrevendo seu feixe de atribuições, competências e sua estrutura de ação. Através do Estado que a vontade de seu criador (a Sociedade) é concretizada. Trata-se de uma relação hierarquizada, em que criador e criatura estão em pé de desigualdade, o primeiro se sobrepondo ao segundo. Assim é que a criatura não pode colocar à frente de sua ação as suas próprias vontades, *contrario sensu*, deve obediência à vontade de seu criador, agindo em, nome dele e para cumprir à sua vontade.

Portanto, o Estado exerce um Poder – único, coletivo e indivisível, cedido pela Sociedade para o cumprimento de suas vontades<sup>47</sup>. Logo, para a esfera processual, o Estado deve agir contribuindo para a pacificação dos conflitos sociais com justiça, pois esse é o objetivo maior da Sociedade que deve ser concretizado pela criatura. Esse Poder da Sociedade atribui força ao Estado para a consecução dos objetivos para os quais foi criado. Os objetivos estatais são constitucionalmente distribuídos em competências; e as competências são diluídas em funções<sup>48</sup> de administrar, julgar e legislar; sendo previstos estruturas (órgãos) de ação.

---

Dantas, Ivo. **Constituição & processo**. 3ª edição. Curitiba: Juruá, 2016. p. 55.

45 “Muito embora voltemos ao assunto mais adiante (item 4), cumpre lembrar, de logo, e como faz Simone Goyard-Fabre, no livro *Os Princípios Filosóficos do Direito Político Moderno* que ‘a idéia de Constituição não foi inventada pelos filósofos ou pelos juristas do século XVIII. Mas eles modificaram profundamente a conotação do termo Politeia empregado outrora por Péricles, Platão, Xenofonte e Aristóteles. Para a filosofia política antiga, quaisquer que fossem as divergências entre o platonismo e o aristotelismo, é a Constituição ou Politeia que, na cidade ou Polis, determinava a articulação entre o fim visado pela política e os meios que tinham de ser empregados para realizá-la’”. Dantas, Ivo. **Constituição & processo**. 3ª edição. Curitiba: Juruá, 2016. p. 55.

46 Sigo a doutrina de Ivo Dantas, para quem “a expressão Fontes do Direito é inexata, devendo-se falar em Formas de Manifestação da Norma Jurídica, isto porque, o Direito só tem uma fonte, qual seja, o Fato Social da Necessidade”. Dantas, Ivo. **Constituição & processo**. 3ª edição. Curitiba: Juruá, 2016. p. 57.

47 “Essa é, em síntese, em essência, a Constituição de um país: a soma dos fatores reais do poder que regem um país. [...] Juntam-se esses fatores reais do poder, escrevemo-los em uma folha de papel, dá-se lhes expressão escrita e a partir desse momento, incorporados a um papel, não são simples fatores reais do poder, mas sim verdadeiro direito nas instituições jurídicas, e quem atentar contra eles atenta contra a lei e, por conseguinte, é punido”. LASSALLE, Ferdinand. **Que é uma Constituição?**. Rio de Janeiro: Editora Laemmert, 2014. p. 55.

48 Portanto, a Constituição comandava o modo de organização do Poder, devendo este comportar, segundo Aristóteles, três partes: a parte deliberativa, relativa aos interesses comuns; a parte relacionada com as administrações e magistraturas; a parte, enfim, encarregada de aplicar a justiça. Dantas, Ivo. **Constituição & processo**. 3ª edição. Curitiba: Juruá, 2016. p. 56.

A teoria da tripartição dos poderes<sup>49</sup> de Montesquieu é desenvolvida nesse contexto. Importante salientar que, tecnicamente, a partição não é do Poder, mas sim das funções estatais (atividades do Estado) de administrar, julgar e legislar. Tais atividades são exercidas por órgãos (conjunto de pessoas que atuam em representação ao Estado). É que o Poder é único e indivisível. O clássico doutrinador escreve sobre o tema tendo como pressuposto a premissa de que toda concentração de Poder nas mãos da mesma pessoa (como no regime absolutista) gera abusos, tirania e restrições para a liberdade<sup>50</sup>.

Seabra Fagundes escreve que<sup>51</sup>:

O Estado, uma vez constituído, realiza os seus fins através de três funções em que se reparte a sua atividade: legislativa, administração e jurisdição. A função legislativa liga-se aos fenômenos de formação do Direito, enquanto as outras duas, administrativa e jurisdicional, se prendem à fase de sua realização. Legislar (editar o Direito Positivo), administrar (aplicar a lei de ofício) e julgar (aplicar a lei contenciosamente) são três fases da atividade estatal, que se completam e que a esgotam em extensão.

Conforme leciona Christoph Moellers<sup>52</sup>:

*Two somewhat contradictory events connect France with the doctrine of separated powers: the publication of Montesquieu's De l'esprit des lois and the French Revolution. Along with Locke, Montesquieu is considered the founding father of the separation of powers doctrine. At the same time, his relevance for modern constitutionalism is widely disputed. Montesquieu approaches political institutions with the eyes of a comparative observer. When he develops his ideas on the separation of powers in his reflections on the English governmental system, he does so against the background of an understanding of constitutionalism that views a corporative society – the*

49 "A Teoria da Tripartição dos Poderes do Estado não é criação de Montesquieu. John Locke, filósofo liberal inglês, cerca de um século antes de Montesquieu já tinha formulado, ainda que implicitamente, a teoria em questão. Entretanto, cabe a Montesquieu o inegável mérito de colocá-la num quadro mais amplo". ALVES, Ricardo Luiz. Montesquieu e a Teoria da Tripartição dos Poderes. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/5484/montesquieu-e-a-teoria-da-triparticao-dos-poderes>. Acesso em: 05/05/2020.

50 "Desse ponto de vista, Montesquieu é um representante da aristocracia, o qual luta contra o poder monárquico, em nome de sua classe [a nobreza togada], que é uma classe condenada. Vítima do ardil da história, ele se levanta contra o rei, pretendendo agir em favor da nobreza, mas sua polêmica só favorecerá de fato a causa do povo. (...) A concepção de equilíbrio social, exposta em L'Esprit des lois está associada a uma sociedade aristocrática; e no debate da sua época sobre a Constituição da monarquia francesa, Montesquieu pertence ao partido aristocrático e não ao do rei ou ao do povo". ARON, Raymond. **As Etapas do Pensamento Sociológico**. São Paulo: Martins Fontes, 2008. p. 35.

"He emphasizes that the three powers cannot be allowed to rest in the hands of one person or institution without being strictly separated from one another: the legislative branch, whose power is potentially unrestricted, must be restrained by the executive, whereas the executive power being reduced to applying the law should not be undermined by further interventions of the legislature". MOLLERS, Christoph. **The Three Branches – A comparative model of separation of powers**. Oxford: Aditora, 2015. p. 15.

51 "O Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário", Miguel Sabra Fagundes. Editora Forense. Pág. 4.

52 MOLLERS, Christoph. **The Three Branches – A comparative model of separation of powers**. Oxford: Aditora, 2015. p.16.

*societas civilis – in its entirety, rather than one clearly distinct apparatus of state power. Besides, his observations are often just that – observations without normative implications. Yet the protection of individual freedom is one central theme of his reflections, but this protection must adapt to present traditions and cultural contingencies, just as the laws of the Esprit are not categorically normative laws, but draw extensively from laws of nature. This approach may be qualified as old liberal, because it aims to protect individual freedom in a traditional feudal context. Only once one understands that Montesquieu categorically differentiates neither norms nor facts, neither public power nor private sphere, can one judge his contribution to political theory and appreciate its accuracy.*

Com a revolução francesa essa tese se consolida, tornando-se constitucional. Confirmando a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789<sup>53</sup>, documento que serviu de preâmbulo para a Constituição Liberal Francesa, "Art. 16.º A sociedade em que não esteja assegurada a garantia dos direitos nem estabelecida a separação dos poderes não tem Constituição". Revoluções, como a supracitada, ocorrem em momento em que o Estado, no seu exercício funcional, se distancia da vontade de seu criador, gerando um vácuo legislativo ou um hiato constitucional<sup>54</sup>, tal como ocorre com o Judiciário na França – composto por

---

53 “*Au même moment, Jaurès montre, en analysant L’action législative de la Révolution française, que le sens de la Déclaration a toujours débordé l’individualisme qui dominait la conscience de ses rédacteurs. L’idéalisme révolutionnaire des droits de l’homme a manifesté sa logique impérieuse dans le processus qui a conduit les révolutionnaires, au-delà de leurs intentions, voire en dépit d’eux-mêmes, à élargir les droits politiques, limiter le droit de propriété en soumettant le droit d’héritage à un principe égalitaire, abolir l’esclavage, reconnaître enfin que tout homme a droit à sa subsistance. D’emblée le droit humain proclamé par la Révolution avait un sens plus profond et plus vaste que celui que lui donnait la bourgeoisie révolutionnaire. [...] Le lit du fleuve était plus vaste que le fleuve, et il faudra un flot nouveau, le grand flot prolétarien et humain, pour que l’idée de justice enfin soit remplie. C’est le socialisme seul qui donnera à la Déclaration des droits de l’homme tout son sens et qui réalisera tout le droit humain. Briser les limites bourgeoises de la Déclaration, la refonder sur la base nouvelle de l’idée de propriété sociale, lui donner son plein sens – c’était pour Jaurès une seule et même chose. Cette assumption des droits de l’homme par le socialisme convergait avec le mouvement symétrique qu’avait accompli de son côté la pensée républicaine en s’efforçant de fonder l’idée de droit social sur celle des droits individuels. La combinaison entre l’ambition socialiste et l’insistance sur les droits naturels dont nul ne saurait se démettre sans abdiquer sa qualité d’homme apparaît, dès 1848, dans le Manuel républicain de l’homme et du citoyen de Charles Renouvier qui réclame, outre les libertés proclamées en 1789, le droit au travail et le droit à l’assistance. Sans doute Renouvier, qui a développé de manière systématique, durant toute la seconde moitié du XIX<sup>e</sup> siècle, une philosophie d’inspiration kantienne, est-il aujourd’hui injustement oublié; son œuvre n’en a pas moins eu une influence telle que son ennemi Maurras voyait en lui le maître-penseur de la république*”. LACROIX, Justine; PRANCHÈRE, Jean-Yves. **Le Procès des Droits de l’homme – Généalogie du Scepticisme Démocratique**. Puimichel: Seuil, 2016. p. 186.

54 “Esta dinâmica ou ajuste da norma constitucional à realidade social é, a nosso ver, o meio de evitarmos os hiatos constitucionais, sejam por revoluções, golpes de estado, etc., sobretudo, porque, o poder político existe em função de valores representados por idéias que se concretizam na norma jurídica, tal como analisamos em nosso livro-tese Poder Constituinte e Revolução – Breve Introdução à Teoria Sociológica do Direito Constitucional. Dizendo de outro modo: nesta perspectiva do relacionamento Constituição Política e Constituição Social observa-se que nos instantes onde não ocorre a adaptação e harmonia das normas constitucionais às novas realidades, ocorre o que temos denominado de Hiato Constitucional, ou fenômeno a que, impropriamente, se tem chamado de Desconstitucionalização, termo tão a gosto de BIDART CAMPOS e HUGO PALACIOS MEJIA e equivalente ao divórcio entre a realidade social e a norma constitucional jurídico-positiva”. Dantas, Ivo. **Constituição & processo**. 3ª edição. Curitiba: Juruá, 2016. p. 112.

nobres, cuja competência era atribuída pelo Rei, que atuava em desfavor do sentimento social, mas em favor próprio ou da Coroa<sup>55</sup>.

A tese de Montesquieu<sup>56</sup> se destaca pelo sistema de freios e contrapesos (ou "*checks and balances*") que deveriam ser gerados na repartição das funções estatais de modo que os órgãos do Estado exerceriam atividades distintas e independentes, mas controladas pelas ações dos outros órgãos do próprio Estado ou pelo próprio órgão<sup>57</sup>. Eis, o momento em que algumas Sociedades perderam o controle sobre a criatura – o Estado. O equilíbrio entre o agir e se controlar, através da autofiscalização ou da autotutela, é exercício que exige maturidade, unidade de ideologias, organização, gestão de pessoas, espaço físico adequado, estrutura, tecnicismo, altruísmo e empatia: o que já é difícil em pequenos Estados, imagine em um país de proporções continentais (como o Brasil).

Para Christoph Moellers<sup>58</sup>:

*The role of the courts in Montesquieu's theory is somewhat unclear. Commentators constantly cite, mantra-like, two canonized statements about the judge, who is the *bouche de la loi* and *en quelque façon nulle*. Both quotes seem to suggest that, for Montesquieu, the role of the courts can be disregarded. But this would be an astounding assertion, when one takes into account the fully detailed treatment of the courts in the text, the importance of the English model in the central passages, Montesquieu's interest in individual freedom, and, finally, the fact that he himself worked as a judge in a feudal court. Yet above all, Montesquieu was the first modern thinker to systematically include the courts in his reflections and thereby nominally establish the separation of powers as a triad. A different interpretation, therefore, seems more plausible: because Montesquieu's scheme does not demand any strict separation of the powers, but instead develops the freedom-ensuring effects of their institutional distance, it reserves a specific role for the courts. **That is, they do not participate in the reciprocal control mechanisms of the two others powers.** In fact, due to their political independence, which Montesquieu explicitly demands, they are institutional solitaires. **As a result, they cannot represent a threat to freedom.** They are*

55 “Em outras palavras: a norma jurídica oriunda do poder competente e como regulamentação do exercício do poder visando alcançar e realizar a idéia de Direito consagrada pelo grupo (G. BURDEAU), tem por fim positivizar o acima falado sentimento do grupo. É a elevação do sentimento ou da idéia de direito, ao discurso jurídico-positivo”. Dantas, Ivo. **Constituição & processo**. 3ª edição. Curitiba: Juruá, 2016. p. 117.

56 “Montesquieu, com o intuito de fazer uma obra de ciência positiva, remodela as classificações tradicionais dos regimes políticos. Distingue três espécies de governo: republicano, monárquico e despótico. Em cada tipo de regime, que observa aqui ou ali pelo mundo, ele estuda sucessivamente a natureza, ou seja, as estruturas constitutivas que nele se podem notar, e o princípio, ou seja, o mecanismo do seu funcionamento”. HUISMAN, Denis. **Dicionário dos Filósofos**. São Paulo: Martins Fontes, 2004. p. 705.

57 “a doutrina da separação dos poderes não tem em Montesquieu o alcance que os seus sucessores lhe atribuíram. (...) Na realidade, não há em Montesquieu uma teoria (jurídica) da separação dos poderes, mas uma concepção (política-social) do equilíbrio das potências - equilíbrio que tende a consagrar uma potência entre as outras: a da aristocracia”. TOUCHARD, Jean. **História das Idéias Políticas – Volume IV**. São Paulo: Editora Europa America, 1970. p. 60.

58 MOLLERS, Christoph. **The Three Branches – A comparative model of separation of powers**. Oxford: Aditora, 2015. p. 19.

*for Montesquieu, the least dangerous branch. Montesquieu then provides concepts for the doctrine of separated powers in a pre-democratic context and combines them with the concern of balancing ruling power with the protection of individual freedom. [...] The significance of the separation of powers for French constitutional theory, particularly in its intellectual blossoming during the Third Republic, is a much debated subject. [...] **What remains importante is that, to the present day, the Republican tradition is skeptical of judicial review of state action.** After Napoleon's decision to separate control of the administration from civil jurisprudence through a separate administrative body, the Conseil d'État, the long French liberal struggle for judicialization and the political independence of this institution ensued. Even today the Prime Minister is formally the President of the Conseil d'État, and the Conseillers, regularly move between the Conseil and higher administrative offices. Tocqueville remarked that one could not explain the Conseil d'État to an American or English person. Accordingly, modern French constitutional law started with constitutional review, late in*

*the 20<sup>th</sup> century: the Conseil Constitutionnel of the Fifth Republic functioned more as an exclusive independent advisory organization, as a council, than as a court. The self-image of the Conseil is becoming more court-like, and it now has the power to review questions addressed to it by the two high courts. Yet like a legislative organ, it still may intervene in the process of legislation before a law is publicly enacted. In this respect its procedure is reminiscent of the old parliaments of the ancient régime. It remains remarkable for our purposes, however, that the original function given to the Conseil was to protect a certain concept of separation of powers: the Conseil should protect the strong presidentialism and governmentalism of the Fifth Republic, the idea of the rationalized democracy, from parliamentary party politics. In this regard the Conseil served less as the guardian of the constitution – that is the President's job – than as the guardian of presidential power against the parliament. Only since 1971 has the Conseil Constitutionnel acknowledged a legislative commitment to fundamental rights. Finally, the Constitution establishes a special court for bringing indictments against members of the government.*

Corte epistemológico é necessário: quem controla o controlador? ora, o ser humano, de *per si*, individualmente, já tem naturalmente dificuldade em controlar seus próprios atos, necessidades, vontades e anseios; o que dizer então de uma Estado mal-organizado, com dificuldades financeiras, extenso e com deficiências de formação histórico-social-ideológica, em especial, na classe política dominante? Chego a acreditar que se trata de uma utopia pensar em um sistema de freios e contrapesos no Brasil – autocontrole dos próprios atos pelo próprio Estado.

Entretanto, em determinadas ocasiões funciona. Existem momentos, ímpares – é bem verdade, em que o Estado consegue refletir a vontade de seu criador – a Sociedade. Consegue, no processo, produzir um resultado justo e pacificador de conflitos; ou consegue legislar para a sociedade; ou tomar posições legais, morais, eficientes, impessoais e transparentes. Consegue se autoavaliar, autorrefletir, autotutelar e se autocontrolar, com justiça na decisão,

através de órgãos distintos que integram a mesma estrutura estatal, concedendo resultados favoráveis definitivos, estáveis, ao contribuinte em processos administrativos tributários, por exemplo. Isso significa que o Estado – a criatura, reconheceu seu erro e agiu em desconformidade para com a Sociedade. Houve, portanto, a adoção de um sistema interno de freios e contrapesos favorável à Sociedade<sup>59</sup>.

A separação de “poderes” elaborada por Montesquieu permitiria a existência de três funções estatais: executar (significaria exigir o cumprimento das leis); julgar (solucionar os conflitos sociais derivados da aplicação da legislação); e legislar (a ação estatal deveria estar prevista em Lei); essas funções seriam independentes, ou seja, exercidas por cada um dos órgãos estatais, sem interferência alheia; mas também deveriam ser harmônicas, portanto, concordes – sem existir conflitos entre os órgãos de aplicação funcional. Logo, quem julga, não poderia legislar nem administrar; quem legisla, não pode administrar nem julgar; e quem administra, não pode julgar nem elaborar leis<sup>60</sup>.

A evolução das funções do Estado, entretanto, caminhou para direção oposta. Pela teoria atual existiriam: funções estatais típicas (legislar, julgar e administrar) - portanto, funções principais ou próprias, desenvolvidas pelo órgão público dotado de competência específica, que preponderariam sobre outras funções (seria uma espécie de competência privativa, mas não exclusiva); e existiriam funções atípicas – funções paralelas, exercidas de forma secundária pelos órgãos públicos, que não seriam suas funções principais ou preponderantes. Portanto, o Estado julgador, possui função típica de julgar; o Estado administrador, possui a função típica de executar; e o Estado legislador, possui a função típica de elaborar leis; mas, todos os três ramos estatais, poderiam exercer a funções uns dos outros de forma atípica/secundária, desde que de forma harmônica.

---

59 Art. 2º, São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, Centro Gráfico, 1988.

60 "... opta claramente pelos interesses da nobreza, quando põe a aristocracia a salvo tanto do rei quanto da burguesia. Do rei, quando a teoria da separação dos poderes impede o Executivo de penetrar nas funções judiciárias; dos burgueses quando estabelece que os nobres não podem ser julgados por magistrados populares. (...) Por outro lado, como autêntico aristocrata, desagrada-lhe a idéia de o povo todo possuir poder. Por isso estabeleceu a necessidade de uma Câmara Alta no Legislativo, composta por nobres. A nobreza, além de contrabalançar o poder da burguesia [estamento social em rápida ascensão social e econômica na França dos séculos XVII e XVIII], era vista por ele como capacitada, por sua superioridade natural, a ensinar ao povo que as grandezas são respeitáveis e que monarquia moderada é o melhor regime político". PESSANHA, José Américo Motta; LAMOUNIER, Bolívar. **Montesquieu (1689 – 1755): Vida e Obra**. In: **Montesquieu: Do Espírito das Leis. Coleção Os Pensadores**. 2ª ed. São Paulo: Editora Abril, 1979.

Harmonia significa perfeito encaixe, entendimento e concordância. Assim é que, numa sinfonia, as notas encontram-se em harmonia<sup>61</sup> quando estão concordes, ou seja, quando uma “não bate de frente” com outra, não lhe desagrada, não lhe retira o sentido, não lhe contradiz, não lhe desrespeita, não lhe desacata, não lhe agride a manifestação, quando há perfeito encaixe que lhe produza sentido lógico e espiritual. Para o direito, esse conceito assume contornos de ausência de invasão de competências, respeito ao posicionamento do ramo estatal, acatamento e impedimento de desfazimento de condutas. Independência, significa agir sem precisar de outrem. Para o direito, independência relaciona-se com exercício regular, portanto, válido, de competências<sup>62</sup>.

Necessário uma pausa na teoria para ingressar na realidade. Examina-se a possibilidade de um Poder – o Judiciário, interferir na decisão de outro Poder – o Executivo, para anulá-la, mesmo quando há um reconhecimento desse último Poder – o Executivo, de que agiu de forma errada, equivocada, irregular, antijurídica, inconstitucional, desarrazoada, desproporcional e ilegal, ao determinar que um contribuinte pague um tributo qualquer, o que foi decidido em conformidade com um devido processo administrativo substantivo que dispõe das mesmas garantias constitucionais (iniciais, procedimentais e de julgamento) de um processo judicial.

Questiona-se, de acordo com a teoria da tripartição dos Poderes: que harmonia<sup>63</sup> e independência<sup>64</sup> poderiam existir se um Poder pudesse desfazer o que o outro, conscientemente e tecnicamente, decidiu a seu próprio desfavor? Existiria desrespeito, falta de encaixe, desentendimento, desacato, ausência de concordância (sentido – lógico e espiritual)

61 Significado de Harmonia – substantivo feminino, concordância ou concórdia; em que há acordo ou falta de conflitos. Equilíbrio ou combinação entre elementos que ocasiona uma sensação agradável ou apazível. [Música] Ciência que se dedica ao estudo dos acordes e de suas relações. [Música] Reunião dos sons que são agradáveis aos ouvidos. [Música] Grupo composto por pessoas que tocam instrumentos de sopro, numa orquestra. **Dicionário Online de Língua Portuguesa**. Disponível em: <https://www.dicio.com.br/harmonia/>. Acesso em: 31 jul 2019.

62 Condição da pessoa livre, de quem não deve obediência a alguém; estado do que não depende de: independência financeira, emocional, espiritual. Condição da coletividade que não se submete a outra autoridade e se governa por suas próprias leis: Dom Pedro I proclamou a independência do Brasil. Imparcialidade; estado do que ou de quem não é influenciado com facilidade. Caráter da pessoa que não segue ideias determinadas, regras preestabelecidas. Falta de subordinação: a independência entre duas situações. Libertação; liberdade política: guerras de independência. Prosperidade; bem-estar financeiro. **Dicionário Online de Língua Portuguesa**. Disponível em: <https://www.dicio.com.br/harmonia/>. Acesso em: 31 jul 2019.

63 Sinônimos de Harmonia – Harmonia é sinônimo de: entendimento, concordância, acordo, conformidade, simetria, conciliação, concórdia, congraçamento, consonância, reconciliação. **Dicionário Online de Língua Portuguesa**. Disponível em: <https://www.dicio.com.br/harmonia/>. Acesso em: 31 jul 2019.

64 Sinônimos de Independência - Independência é sinônimo de: isenção, autonomia, imparcialidade, libertação, liberdade. **Dicionário Online de Língua Portuguesa**. Disponível em: <https://www.dicio.com.br/harmonia/>. Acesso em: 31 jul 2019.

nesse desfazimento? há contradição, há agressão para a manifestação do Poder? Por óbvio, na sinfônica processual os poderes, em especial o Judiciário e o Executivo, devem concordar entre si, se encaixar, se entender, se manifestar de forma lógica e espiritual-normativa, portanto, de forma não contraditória, no intuito de respeitar a decisão alheia<sup>65</sup>.

Hipótese distinta implica submissão de um Poder a outro, noutros termos, preponderância de um Poder sobre outro, no caso do Poder Judiciário sobre o Executivo. Caso essa situação se consolide seria gerado uma convulsão no sistema e quebra do princípio da separação dos três poderes, prevista na Constituição dos países. Consequência disso, seria a instalação da ditadura do Judiciário, violação da Constituição, submissão da vontade social para a individual – a vontade do juiz – que ocupa um cargo de forma não-representativa. Essa concentração de Poder e desarmonia, acaso se consolide, acarretará o surgimento de um Poder tirano e o despertar de uma revolução constitucional e, provavelmente, da quinta fase do constitucionalismo: o redistributivo de competências dos poderes (existindo ainda a possibilidade de elaboração de uma nova constituição).

Ora, se há posicionamento administrativo (decisão, manifestação de vontade), jurídico e técnico, proferido pelo próprio Poder Executivo, através de um processo administrativo devido e substancial, de favorável ao próprio Poder Administrativo, proferido em processo onde presentes se encontram todos os direitos e garantias fundamentais do cidadão, porque previstos na legislação e respeitados pelas partes, não há nenhum fundamento, de qualquer área do conhecimento, que justifique a anulação pelo Poder Judiciário. Existiria desarmonia entre poderes e submissão: o que não é possível<sup>66</sup>.

Hipótese distinta é a que permite a sujeição do contribuinte/cidadão a uma decisão administrativa, proferida em sede de processo administrativo, de pagamento de tributo ilegal, pois afetaria os direitos e garantias fundamentais do contribuinte, não existindo desarmonia, posto que todo o Poder emana do povo – e é apenas administrado pelo Estado, logo, criatura

---

65 “Ao contemplar tal princípio o legislador constituinte teve por objetivo tirante as funções atípicas previstas pela própria Constituição, ou seja, não permitir que um dos poderes se arrogue o direito de intervir nas competências alheias, portanto não permitindo, por exemplo, que o executivo passe a legislar e também a julgar ou que o legislativo que tem por competência a produção normativa aplique a lei ao caso concreto”. SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 42ª Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2019.

66 “Qualquer ação estatal sem o correspondente calço legal, ou que exceda ao âmbito demarcado pela lei, é injurídica e expõe-se à anulação. Seu campo de ação, como se vê, é bem menor que o titular. De fato, este pode fazer tudo que a lei permite e tudo que a lei não proíbe; aquela só pode fazer o que a lei AUTORIZA e, ainda assim, QUANDO e COMO autoriza”. Diógenes Gasparini ensina in *Curso de Direito Administrativo e Constitucional*, 5ª ed., São Paulo, Saraiva, 2014, p. 7

não poderia superar a vontade do criador, nem violar direitos previstos como inalienáveis, irrenunciáveis, imprescritíveis e universais, previstos na Constituição – instrumento de limitação da vontade do Estado. Assim, a garantia do acesso à Constituição prevaleceria apenas contra o Estado, para a hipótese desta tese.

Assim, existiria desarmonia na primeira hipótese e harmonia na segunda: o contribuinte pode acessar o Judiciário a qualquer momento desde que possua direito violado pelo Estado Administração ou por outrem; o Estado administração não pode acessar o Judiciário quando reconhece violação de direito de terceiro integrante da sociedade – isso significaria convulsionar o sistema e o Poder Executivo; da mesma forma, o contribuinte também não pode ingressar no Judiciário para anular decisão que lhe é favorável integralmente; noutros termos: ninguém pode se beneficiar de sua própria torpeza (*venire contra factum proprio conceditur*)<sup>67</sup>.

67 A expressão "venire contra factum proprium" significa vedação do comportamento contraditório, baseando-se na regra da pacta sunt servanda. Segundo o prof. Nelson Nery, citando Menezes Cordero, venire contra factum proprium' postula dois comportamentos da mesma pessoa, lícitos em si e diferidos no tempo. O primeiro - factum proprium - é, porém, contrariado pelo segundo. O venire contra factum proprium encontra respaldo nas situações em que uma pessoa, por um certo período de tempo, comporta-se de determinada maneira, gerando expectativas em outra de que seu comportamento permanecerá inalterado. Em vista desse comportamento, existe um investimento, a confiança de que a conduta será a adotada anteriormente, mas depois de referido lapso temporal, é alterada por comportamento contrário ao inicial, quebrando dessa forma a boa-fé objetiva (confiança). Existem, portanto quatro elementos para a caracterização do venire: comportamento, geração de expectativa, investimento na expectativa gerada e comportamento contraditório. Nos dizeres de Anderson Schreiber, a tutela da confiança atribui ao venire um conteúdo substancial, no sentido de que deixa de se tratar de uma proibição à incoerência por si só, para se tornar um princípio de proibição à ruptura da confiança, por meio da incoerência. Em suma, segundo o autor fluminense, o fundamento da vedação do comportamento contraditório é, justamente, a tutela da confiança, que mantém relação íntima com a boa-fé objetiva. Esse tema já vem sendo aplicado nos tribunais. No Tribunal de Justiça de São Paulo, alguns julgados também aplicaram, com maestria, o conceito da vedação do comportamento contraditório. O primeiro deles examinou o caso de uma empresa administradora de cartão de crédito que mantinha a prática de aceitar o pagamento dos valores atrasados, mas, repentinamente, alegou a rescisão contratual com base em cláusula contratual que previa a extinção do contrato em caso de inadimplemento. O TJ/SP mitigou a força obrigatória dessa cláusula, ao apontar que a extinção do negócio jurídico não seria possível. De maneira indireta, também acabou por aplicar o princípio da conservação do contrato, que mantém relação com a função social dos negócios jurídicos patrimoniais. Vejamos a ementa do julgado: Dano moral. Responsabilidade civil. Negativação no Serasa e constrangimento pela recusa do cartão de crédito, cancelado pela ré. Caracterização. Boa-fé objetiva. Venire contra factum proprium. Administradora que aceitava pagamento das faturas com atraso. Cobrança dos encargos da mora. Ocorrência. Repentinamente invoca cláusula contratual para considerar o contrato rescindido, a conta encerrada e o débito vencido antecipadamente. Simultaneamente providencia a inclusão do nome do titular no Serasa. Inadmissibilidade. Inversão do comportamento anteriormente adotado e exercício abusivo da posição jurídica. Recurso improvido (Tribunal de Justiça de São Paulo, Apelação Cível n. 174.305-4/2-00, São Paulo, 3ª Câmara de Direito Privado A, Relator: Enéas Costa Garcia, J. 16.12.05, V. U., Voto n. 309). Em outro caso, o mesmo tribunal aplicou a vedação do comportamento contraditório ao afastar a possibilidade de uma compromitente vendedora exigir o pagamento de uma quantia astronômica referente ao financiamento para aquisição de um imóvel, eis que tais valores não foram exigidos quando da quitação da dívida. Entendeu-se que, como a dívida foi quitada integralmente, tal montante, por óbvio, não poderia ser exigido: Compromisso de compra e venda. Adjudicação compulsória. Sentença de deferimento. Quitação, sem ressalvas, da última das 240 prestações convencionadas, quanto à existência de saldo devedor acumulado. Exigência, no instante em que se reclama a outorga da escritura definitiva, do pagamento de saldo astronômico. Inadmissibilidade, eis que

Analisando sob ótica distinta, um Poder não pode interferir para anular decisão de outro Poder quando a decisão promove direitos e garantias fundamentais do cidadão, tais como a segurança jurídica, a confiança do cidadão no sistema político, o ato jurídico perfeito, direito adquirido, devido processo legal, contraditório, ampla defesa, justiça, solução pacífica de conflitos, razoabilidade, proporcionalidade, dentre outros<sup>68</sup>. Também não pode haver intervenção de modo a cercear a liberdade que dispõe o Poder Executivo de autorrefletir os atos administrativos praticados por sua pessoa. Haveria, portanto, desarmonia e violação para a independência da teoria da tripartição de funções<sup>69</sup>.

Sem falar, por não ser momento oportuno, na violação às condições da ação – legitimidade da parte, interesse de agir e possibilidade jurídica do pedido, o que geraria (ou deveria gerar) indeferimento da petição inicial. Pode-se ainda apontar para a inépcia da inicial pois existe ausência de causa de pedir, bem como da narração dos fatos não decorreria logicidade à conclusão. Situações processuais que acarretariam a extinção do processo sem a resolução do mérito. Caso o Poder Judiciário adote a proposição desta tese, poder-se-ia discutir a improcedência liminar do pedido por existir entendimento pacificado através de súmula ou ainda acatamento de pedido de tutela da evidência a ser editada.

Há ainda que se registrar que ao receber Ação Anulatória proposta pela Advocacia Geral da União vinculada à Fazenda Nacional, o Poder Judiciário violaria a essência da separação dos poderes e dos fins da Justiça. Por Montesquieu, ao Judiciário estaria reservado o papel de guardião da liberdade individual. Ora, se o indivíduo escolhe resolver seu problema administrativamente e obtém vitória em sede de controle dos atos administrativos, utilizando-se da jurisdição administrativa, intervenção do Judiciário na vitória da sociedade

---

constitui comportamento contraditório (*venire contra factum proprium*). Sentença mantida. Recurso não provido. (Tribunal de Justiça de São Paulo, Apelação cível n. 415.870-4/5-00, São José dos Campos, 4ª Câmara de Direito Privado, Relator: Ênio Santarelli Zuliani, J. 13.07.06, M.V., Voto n. 9.786). <https://lfg.jusbrasil.com.br/noticias/20745/o-que-e-venire-contra-factum-proprrium> acessado em 31/07/2019 às 09:49

68 “TÍTULO II – Dos Direitos e Garantias Fundamentais

CAPÍTULO I – DOS DIREITOS E DEVERES INDIVIDUAIS E COLETIVOS

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: [...]

Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição”. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, Centro Gráfico, 1988.

69 “Se se quer manter a divisão tricotômica da teoria de Montesquieu, deve-se utilizá-la validamente, ao menos para o fim último por ela visado, de limitação do poder e garantia das liberdades.” Anna Cândida Ferraz, *Conflito entre poderes*, p. 17, 1994.

significaria lesão à liberdade de solução dos conflitos, violação ao controle dos atos administrativos – o Estado juiz estaria adentrando uma esfera de competência que não lhe pertence, promovendo instabilidade entre os poderes, violando a boa-fé objetiva, elemento que compõe o devido processo legal administrativo.

Pois bem, se o Estado exerce três funções de forma típica, cada qual em um Poder, e três funções de forma atípica, as três exercidas pelos três poderes, significa dizer que: *i. o Judiciário*: além de julgar processos judiciais (função típica), atipicamente, emite atos de administração, julgamentos administrativos e legislação administrativa (regimentos, súmulas, processos administrativos de punição de servidores, atos de gestão financeira e etc.); *ii. o Executivo*: além de administrar (função típica), atipicamente, julga administrativamente, legisla administrativamente e executa normas administrativas (emite Medidas Provisórias, Decretos, Portarias, dispõe de processos administrativos – tributários, licitações, ambientais e etc. que culminam em decisões); e *iii. o Legislativo*: além de legislar (função típica), atipicamente, julga administrativamente, legisla administrativamente e administra (Comissões Parlamentares de Inquérito, regimentos internos e atos de gestão da financeira relacionados a Casa do Povo e etc.)<sup>70</sup>.

Conclui-se, então, que os três Poderes, respeitadas as suas peculiaridades derivadas da atipicidade e tipicidade, possuem funções de julgar ou de autorrefletir quanto à prática de seus atos administrativos, ou seja, dispõem da competência de dizer o direito aplicável ao caso em concreto sob apreciação; entretanto, esse Poder de Jurisdição, aplicado ao âmbito administrativo, é caracterizado pela atividade criativo-normativa do direito encontrar-se limitada aos princípios constitucionais da Administração Pública (legalidade, moralidade, publicidade, impessoalidade e eficiência). É que a Administração atua em conformidade com a legalidade e, por vezes, em especial no âmbito tributário, essa legalidade é estrita, não comportando margens amplas de interpretação e valoração normativa<sup>71</sup>.

---

70 “a norma jurídica, portanto, é um resultado da realidade social. Ela emana da sociedade, por seus instrumentos e instituições destinados a formular o Direito, refletindo o que a sociedade tem como objetivos, bem como suas crenças e valorações, o complexo de seus conteúdos éticos e finalísticos”. FELLIPPE AUGUSTO DE MIRANDA ROSA Sociologia do Direito. São Paulo: Zahar, 1974, p. 47

71 “As exceções mais marcantes, contudo, se acham na possibilidade de adoção pelo Presidente da República de medidas provisórias (...) e na autorização de delegação de atribuições legislativas ao Presidente da República.” SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 42ª Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2019.

Importante acrescentar que a obrigação de decidir de forma motivada/fundamentada, deriva da própria Constituição Federal que para a Jurisdição Judicial estabelece que “*todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade [...]*”. Logo, aplicação analógica é realizada à jurisdição administrativa como forma de validar suas decisões.

Esse posicionamento está de acordo com os regramentos da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, confira-se<sup>72</sup>:

Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão;

A motivação demonstrará a necessidade e a adequação da medida imposta ou da invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, inclusive em face das possíveis alternativas; e

A decisão que, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, decretar a invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa deverá indicar de modo expresso suas consequências jurídicas e administrativas.

---

72 O ano de 2018 foi marcado por uma importante legislação pela efetivação das garantias constitucionais do contribuinte e pela segurança jurídica. Especificamente, trataremos aqui do artigo 24 da Lei nº 13.655, de 25 de abril de 2018, diploma legislativo que incluiu nove artigos na Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (Decreto-Lei nº 4.657/1942 – LINDB), com o objetivo maior de conferir segurança jurídica e eficiência na criação e aplicação do direito público geral. A par das questões acerca dos efeitos da LINDB sobre a motivação fiscal, outra questão a ser abordada refere-se à gestão e aplicação dos precedentes ou jurisprudência administrativa, com o fim de se alcançar segurança jurídica e unicidade de critérios nas decisões administrativas. A matéria está veiculada no art. 24 da LINDB, que determina ao administrador, quando proceder à revisão quanto à validade de ato, contrato, ajuste ou norma, à observância da orientação jurisprudencial vigente à época da produção do referido ato. O art. 24 da LINDB pode ser considerado a pedra de toque da nova legislação, pois anuncia o dever de uniformidade e unicidade da jurisprudência, garantindo segurança ao sujeito abrangido pela decisão, por meio da manutenção das relações jurídicas já perfectibilizadas e vedação de invalidação de atos pretéritos fundados em entendimento ou precedente pretérito. Não obstante a resistência do CARF em reconhecer a aplicação do aludido art. 24 ao Processo Administrativo Fiscal (PAF), a legislação específica de regência já prevê a necessidade de uniformização da jurisprudência e a unicidade de critérios a serem adotados pela Administração. Veja-se que o CPC/2015, de aplicação subsidiária ao PAF, possui previsão em seus arts. 926 e 927 para que os tribunais e juízes de primeira instância mantenham jurisprudência íntegra, estável e coerente, orientação que deve ser seguida também no âmbito administrativo, inclusive para orientar a aplicação do referido art. 24 da LINDB. Em verdade, esse parece ser o objetivo maior do art. 24 da LINDB: estabelecer a regra geral de eficácia vinculante dos atos/decisões e normas administrativas (incluindo decisões em precedentes), com vistas a garantir a segurança jurídica e proteção do administrado em relação à interpretação e aplicação de determinada lei ou norma. TEIXEIRA, Tiago Conde. **LINDB e Processo Administrativo Fiscal**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-jan-05/tiago-conde-teixeira-lindb-processo-administrativo-fiscal>. Acesso em: 02 mai 2020.

A Lei 13.655, de 25 de abril de 2018, aproximou o Poder de Jurisdição administrativo do Judicial, ao especificar que<sup>73</sup>:

Na interpretação de normas sobre gestão pública, serão considerados os obstáculos e as dificuldades reais do gestor e as exigências das políticas públicas a seu cargo, sem prejuízo dos direitos dos administrados;

A decisão administrativa, controladora ou judicial que estabelecer interpretação ou orientação nova sobre norma de conteúdo indeterminado, impondo novo dever ou novo condicionamento de direito, deverá prever

73 A Lei 13.655, de 25 de abril de 2018, acrescentou os artigos 20 a 30 à Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), publicizando ainda mais a legislação concebida apenas como Lei de Introdução ao Código Civil em 1942. Em outras palavras, essa emblemática lei nunca foi só do Direito Privado, mas do Direito em geral, inserindo dispositivos sobre segurança jurídica e eficiência na criação e aplicação do Direito Público. Segundo Sundfeld, essa proposta de alteração originou-se de pesquisa acadêmica da Sociedade Brasileira de Direito Público (SBDP) e do Grupo Público da FGV Direito SP, tendo como objeto três problemas básicos: a construção do interesse público, o tratamento da autoridade pública e os papéis dos Poderes do Estado e dos órgãos constitucionais autônomos. O objetivo dessa nova legislação é conferir o maior proveito possível com o menor dispêndio necessário na construção do interesse público, além da estabilidade das relações jurídicas, protegendo os administrados e investidores no cenário econômico brasileiro. A nova legislação possui inegável influência do pragmatismo norte-americano, estabelecendo balizas decisórias aos administradores públicos e magistrados. O artigo 20 da LINDB estabelece que, nas esferas administrativa, controladora (tribunais de contas e controladorias) e judicial não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão. O parágrafo único, por sua vez, estabelece que “a motivação demonstrará a necessidade e a adequação da medida imposta ou da invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, inclusive em face das possíveis alternativas”. O artigo 21 dispõe que a decisão que decretar a invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa deverá indicar as consequências. Já o artigo 22 reza que, na interpretação de normas sobre gestão pública, serão considerados os obstáculos e as dificuldades reais do gestor e as exigências das políticas públicas a seu cargo, sem prejuízo dos direitos dos administrados. As consequências práticas das decisões remetem ao pragmatismo norte-americano, em que a Justiça é medida pelas consequências, e não pelo Direito. Na concepção de William James (Philosophical concepts and practical results)[3], o resultado do pensamento deve ser traduzido em comportamento, em contraste com a tradição europeia da filosofia abstrata, “descendo dos céus” para a resolução dos problemas reais. Para a lógica experimental (pragmatismo) de Dewey, a lógica dedutivo-silogística devia ser abandonada como instrumento principal à sentença e substituída por uma lógica de consideração das consequências. Seria uma lógica de previsão de probabilidades, cujo desígnio constituiria averiguar os efeitos prováveis. A verdadeira interpretação, em suma, seria aquela que produziria consequências provavelmente justas em casos concretos. A grande vantagem é a percepção de que determinada interpretação pode gerar consequências indesejáveis na prática. Entretanto, a extrema flexibilização do Direito e o antiformalismo do pragmatismo podem conduzir à insegurança jurídica no ordenamento, concepção justamente contrária ao propósito dessa nova lei. Nesse diapasão, Bachof ensina que o tribunal constitucional, por exemplo, não pode ser cego às consequências políticas de suas decisões, porém existe um limite a ser enfatizado: “contra o direito, o juiz não pode decidir jamais”, ou seja, “em caso de conflito entre o direito e a política, o juiz está somente vinculado ao direito”. Os artigos 23 e 24 protegem, por sua vez, situações jurídicas consolidadas e a boa-fé dos atos administrativos entre o poder público e os cidadãos, prevendo as regras de transição em orientações novas (vedação à imprevisibilidade de decisões e modulação dos efeitos) e a necessidade de considerar as orientações gerais da época quando decisões administrativas revisarem atos anteriores (princípio da proteção da confiança e irretroatividade de posicionamento jurisprudencial). Também consagrando a segurança jurídica, o artigo 30 estabelece a previsão de regulamentos, súmulas administrativas e respostas a consultas, com caráter vinculante ao órgão ou entidade a que se destina até ulterior revisão. O artigo 26 confere, agora, à administração embasamento legal para celebrar compromisso (termo de ajustamento de conduta) com os interessados em situações irregulares, incertas ou litigiosas, homenageando a eficiência administrativa. Já o artigo 27 possibilita ao administrador impor compensações por benefícios indevidos ou prejuízos anormais ou injustos resultantes do processo ou da conduta dos envolvidos, retificando situações irreversíveis. Em outras palavras, ao agente público que pratica condutas ilícitas, recebendo benefícios indevidos, causando prejuízos anormais ou injustos, poderá ser imposta a

regime de transição quando indispensável para que o novo dever ou condicionamento de direito seja cumprido de modo proporcional, equânime e eficiente e sem prejuízo aos interesses gerais;

Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em **jurisprudência judicial ou administrativa majoritária**, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público;

As autoridades públicas devem atuar para aumentar a segurança jurídica na aplicação das normas, inclusive por meio de **regulamentos, súmulas administrativas e respostas a consultas;**

Os instrumentos previstos no caput deste artigo terão caráter vinculante em relação ao órgão ou entidade a que se destinam, até ulterior revisão.

---

compensação pelos danos causados (em caráter pecuniário ou prestação de serviços), sem prejuízo de responsabilidade administrativa, civil ou penal (ou por atos de improbidade administrativa). O artigo 28 estabelece a responsabilidade pessoal do agente público em caso de dolo ou erro grosseiro, não se olvidando, porém, da responsabilidade do Estado, nos termos do artigo 37, parágrafo 6º da Constituição da República. O artigo 29, por fim, consagra a “governança participativa” ao prever a consulta pública, confirmando-se a tendência do administrador de ouvir os administrados e especialistas. Nesse contexto, não custa recordar a perspectiva de democracia de Cappelletti, que não pode ser reduzida a uma simples ideia majoritária; significando, também, tolerância, liberdade e participação. De um lado, a nova alteração legislativa pode trazer avanços no sentido de conferir maior segurança jurídica e eficiência administrativa aos administrados e investidores, especialmente em um período de crise econômica sem precedentes em nosso país. De outro lado, não se pode deixar de registrar a preocupação de Oliveira com a presença de uma “ilegalidade tolerada” de atos e contratos celebrados pela administração pública, ou seja, essa limitação à invalidação e correção dos atos e contratos ilegais seria péssima para a economia, pois pode favorecer a corrupção, a ilegalidade e o aumento de custos de uma administração já muito cara e ineficiente. A Procuradoria-Geral da República, em parecer técnico, ressalta a preocupação de transferir indevidamente ao julgador os ônus e as responsabilidades inerentes à atividade do gestor público, havendo um risco de conversão dos órgãos de controle e judiciais em órgãos de consultoria jurídica da própria administração. Também preocupa a PGR a influência direta da nova lei à aplicação da Lei 8.429/92, podendo afetar negativamente o sistema de controle, responsabilização e punição de agentes públicos e de ressarcimento de danos ao erário por atos de improbidade administrativa. Segundo Diniz, “o legislador, ao criar uma norma jurídica geral, generaliza, estabelecendo um tipo legal que, em decorrência disso, está separado da realidade imediata da vida que lhe deu origem, abarcando, tão somente, o seu aspecto geral, concentrando-se em seus traços fundamentais. Ao passo que o magistrado, ao sentenciar, não generaliza, cria uma norma jurídica individual, incidente sobre um dado caso concreto. [...] A tarefa dos juízes e tribunais ao aplicar o fato à norma geral possui índole político-jurídica. Isso porque a norma geral a ser aplicada é mera moldura dentro da qual surge a norma jurídica individual, em virtude da eleição de uma das possibilidades contidas na norma geral”. Nada obstante a eventual questionamento judicial sobre a constitucionalidade de dispositivos da Lei 13.665/18, nesse processo de construção da norma jurídica visando ao interesse público, a nova lei estabeleceu balizas interpretativas no sentido de o administrador e o magistrado considerarem as consequências práticas e a segurança jurídica de seus atos e decisões, ressaltando-se, porém, a necessidade de respeito aos limites semântico-normativos da Constituição e o critério da especialidade em caso de conflitos entre leis. PEIXOTO, Leonardo. **LINDB Criou Balizas para Segurança Pública**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-mai-03/leonardo-peixoto-lindb-criou-balizas-seguranca-juridica>. Acesso em: 02 mai 2020.

Conforme se observa, em diversas oportunidades a legislação indica a utilização de instrumentos que o Poder Judiciário já dispõe e, portanto, instrumentos já constantes no rol desse último Poder, tais como: súmulas, consultas, caráter vinculante, atuar de acordo com a segurança jurídica na aplicação de normas, exame da responsabilidade da decisão e consequências perante administrados e administradores (ou seja, entre partes durante o devido processo legal administrativo), equidade, eficiência, interesse público, jurisprudências, dentre outros; além de estabelecer um padrão de ação igualitário a ser realizado pelas esferas administrativa, controladora e judicial.

Nesse aspecto, reside uma das diferenças entre o Poder de Jurisdição Judicial e o Poder de Jurisdição Administrativo. É que no contexto judicial, o magistrado dispõe de ampla margem de interpretação normativa, atuando conforme a Constituição e Direitos Fundamentais, na atividade de concretização da norma para a resolução do conflito conduzido à sua apreciação. Assim, utilizando-se de princípios, explícitos e implícitos, de regras Constitucionais e infraconstitucionais, dos valores da nossa Carta Política Maior, inclusive os preambulares, o juiz cria uma norma para a solução do caso apreciado. É inclusive uma dos pilares do nosso ordenamento jurídico, confira-se: “quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito”; e “na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum”<sup>74</sup>.

Entretanto, este aspecto distintivo não interfere na análise do problema desta tese. É que, se a diferença reside na maior amplitude na interpretação das normas pelo Poder Judiciário – o que não existiria no âmbito do controle dos atos administrativos pelo Poder Executivo, encontrando-se, esse último, limitado em sua atuação, considero que vinculado ao princípio da legalidade, e, no âmbito tributário, a estrita legalidade, a restrição na interpretação das normas (ou seja, a ausência de maior liberdade criativa para julgamento) na atividade de julgamento realizada pelo Poder Executivo pode cumprir a finalidade legal e pode ser mais assertiva. Logo, se a Administração Pública julga favoravelmente ao

74 “se as leis pouco valem sine moribus, sem estarem assentadas na realidade social e no direito histórico, isto também é verdadeiro em se tratando da lei fundamental do Estado, mesmo na hipótese de um novo regime político a estruturar, quando importa ajustar instituições a um determinado meio, levando em conta os hábitos sociais, as tradições locais e regionais, o caráter do povo, enfim, todo um background psico-sociológico, político e econômico. Nesta subestrutura se acha o que há de mais fundamental ou constitucional numa ação, a sua constituição social, o suporte da constituição política. Essa última não deve ser um produto concebido aprioristicamente ou fabricado como um artefato, pois não é obra de engenho mecânico, mas de prudência legislativa, se o legislador prudente sabe auscultar os condicionamentos sociais” SOUSA, José Pedro Galvão de. **Tensão entre a Norma e a Realidade no Direito Constitucional**. In: A Historicidade do Direito e a Elaboração Legislativa. São Paulo: Imprensa, 1970. p. 91.

contribuinte, desconstituindo um crédito tributário, através de um processo submetido ao devido processo legal administrativo substantivo, o Estado atua de forma mais acertada, convincente, real, obediente à legislação, conforme, direcionada, objetiva, reta, correta e segura juridicamente, impedindo o Judiciário de revisar a posição administrativa sob pena de violação ao princípio da separação dos poderes e direitos e garantias fundamentais do contribuinte.

Outro aspecto distintivo entre o Poder de Jurisdição Administrativo e o Poder de Jurisdição Judicial é o que está relacionado com a imparcialidade ou imparcialidade – terminologia utilizada por Antonio do Passo Cabral. No âmbito do Poder Judiciário, o caso prático problemático é levado à apreciação de um terceiro imparcial, o juiz. Esse não tem, em tese, interesse na solução da demanda, pois não há vínculo jurídico, profissional ou pessoal desse com as partes que estão conflitando. Em sentido contrário, é garantido às partes a alegação de impedimento ou suspeição, no intuito de afastar o julgador parcial. Essa garantia processual corrobora o sentimento de Justiça que a parte percebe ao ser julgado em um processo judicial, possibilitando uma plena aceitação ao resultado da demanda.

Conforme leciona Omar White Ward<sup>75</sup>:

*No se puede hablar de una verdadera administración de justicia si no hay un(a) juez(a) y un personal auxiliar imparcial. El(a) juez(a) y sus colaboradores deben ser terceros ajenos a las partes, los cuales an de estudiar y resolver el asunto con absoluta imparcialidad. [...] La presencia imparcial del(de la) juez(a) es una garantía de que se buscará la verdad material, para lograr la solución más legal y justa conforme al ordenamiento jurídico.*

Há, portanto uma solução de conflitos por heterocomposição – em que existe a substituição das partes conflitantes por um terceiro desinteressado na demanda que apresenta solução ao caso prático – o que Chiovenda denominou de "substitutividade". Não compete às partes dizer com quem está a razão, nem adentrar na esfera jurídica de outrem, por si só, para encontrar a satisfação de seu direito. Portanto, a existência de um terceiro desinteressado estranho ao conflito é característica da jurisdição judicial. Entretanto, não se confunda imparcialidade com neutralidade. Ser neutro é não dispor de vontade consciente para julgamento: o que é impossível, pois todo magistrado possui um conhecimento prévio (juízo de valor) a respeito de determinadas situações.

<sup>75</sup> WARD, Omar White. **Teoría General del Proceso: Temas Introdutorios para Auxiliares Judiciales**. 2ª Edição. Costa Rica: Editora Corte Suprema de Justicia, Escuela Judicial, 2008.

Entretanto, este discurso facilmente é desconstruído para se permitir aplicar suas noções e fundamentos ao Direito Processual Administrativo. Verifique-se que, segundo o Código de Ética da magistratura:

#### Imparcialidade

Art. 8º O magistrado imparcial é aquele que busca nas provas a verdade dos fatos, com objetividade e fundamento, mantendo ao longo de todo o processo uma distância equivalente das partes, e evita todo o tipo de comportamento que possa refletir favoritismo, predisposição ou preconceito.

Esse terceiro, imparcial e imparcial, recebe a demanda, substitui as partes no conflito, elabora juízo de valor criativo-normativo, em conformidade com as normas constitucionais e legais, elabora solução e comunica os envolvidos, conduzindo para a aceitação da solução e segurança jurídica e, por fim, fomentando o sentimento de Justiça<sup>76</sup>. Doutrina-se no sentido de que isso não acontece quando se trata do Poder de Jurisdição administrativo, posto que, nessa jurisdição, supostamente existe autotutela, autocontrole e autorreflexão dos atos administrativos praticados; encontram-se presentes a parcialidade e a partialidade. A autoridade administrativa julgadora seria parte do próprio Estado: sendo, em verdade, o próprio Estado.

Assim é que, no âmbito tributário – o que serve também para os demais processos administrativos, o contribuinte é fiscalizado, existe o procedimento técnico de subsunção para efeito de lançamento, o tributo é gerado, é notificado o contribuinte para pagamento ou apresentar impugnação ao procedimento técnico de lançamento, iniciando o Processo Administrativo Tributário, que é desenvolvido em instâncias de julgamento, sendo a primeira singular, realizada por agente administrativo, e a segunda plural, através de um órgão de julgamento de composição diversificada, existindo representantes do Estado e da Sociedade em geral, como é o caso do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que caso exista empate o voto de minerva é proferido, obrigatoriamente, por agente da administração pública.

<sup>76</sup> “O que é imparcial: imparcial é um adjetivo de dois gêneros que descreve uma pessoa ou entidade que não é parcial, significa alguém justo, reto, equitativo ou neutro. A imparcialidade do juiz é pressuposto de validade do processo, devendo o juiz colocar-se entre as partes e acima delas, sendo esta a primeira condição para que possa o magistrado exercer sua função jurisdicional. [...] A imparcialidade do juiz consiste na ausência de vínculos subjetivos com o processo, mantendo-se o julgador distante o necessário para conduzi-lo com isenção. [...] A imparcialidade do juiz é tão essencial ao devido processo legal que tanto o impedimento como a suspeição devem ser reconhecidos ex-officio pelo juiz, afastando-se voluntariamente do processo que passará ao seu substituto legal.” NOVO, Benigno Núñez. **Imparcialidade do juiz – Ética da Magistratura**. Disponível em: <https://www.google.com/amp/s/jus.com.br/amp/artigos/74696/1>. Acesso em: 10 fev 2020.

Logo, pela doutrina tradicional, quem julga ou quem realiza a atividade administrativa de decisão é a própria administração pública, através de seus próprios agentes, dentro de sua própria estrutura. A Administração Tributária é parte e é interessada no julgamento da demanda. Existe, portanto, certa parcialidade e parcialidade – obviamente, inexistente neutralidade, tal como no Poder Judiciário. Assim, existiria autorreflexão, autotutela e autocontrole dos atos administrativos. Auto, porque a própria administração realizaria esse controle dos seus atos; ela mesma reflete se os atos praticados estão em conformidade com a constituição, legislação e sentimento/valor normativo. Assim, estando em conformidade, sua decisão administrativa (ou o ato administrativo autoavaliado) é mantida; *contrario sensu*, existe rejeição, invalidação, nulidade e ausência de efeitos, sendo expedido outro ato administrativo, substitutivo ao invalidado, conforme, correto, preciso, razoável, justo, proporcional, moral, legal, eficiente, seguro e promotor dos direitos e garantias fundamentais do cidadão.

Observe-se, entretanto, que o que se doutrina merece melhor reflexão. Sob outra visão, percebe-se que nem o juiz do Poder Judiciário é tão isento, imparcial ou imparcial como a teoria escreve. Em tese e, apenas em tese, o Poder Judiciário, diante de uma demanda, apresenta um agente julgador isento e sem contato direto ou indireto com as partes ou com o problema apresentado. Diz-se em tese por que, em análise crítica, todo juiz é também um pagador de tributos – um contribuinte. Para alguns tributos é sujeito imediato de direitos e deveres. Para outros tributos, tem contato através de familiares ou conhecidos que atuam perante a iniciativa privada. Portanto, essa isenção do Poder Judiciário é apenas hipotética: deve existir, entretanto às vezes o julgador sofre influências pessoais e tem contato, direto ou indireto com a situação sob análise, inclusive por também ser um contribuinte.

Não obstante isso, propomos analisar a situação da imparcialidade no âmbito do processo administrativo como se ela existisse, ou de forma absoluta ou de modo mitigado, diminuído. É que ser imparcial é um conceito extremamente subjetivo. Se buscarmos elementos para a sua caracterização no Código de Ética da Magistratura, perceberemos que ser imparcial significa: buscar provas e verdade dos fatos; fundamentar sua decisão com objetividade; mantendo-se entre as partes uma distância; e evitar comportamentos que possam induzir favorecimento à parte.

O órgão de decisão administrativo, no âmbito do processo administrativo tributário, examina provas e verdades dos fatos? Sim; Fundamenta suas decisões de forma objetiva, ou seja, utilizando o direito? Sim; Não podem praticar atos de favorecimento às partes? Não podem – inclusive quando julga contra a Administração pratica ato contrário à Parte que supostamente representa; Mantém-se distante das partes? Sim, visto que os julgadores administrativos integram estrutura diferenciada dentro do Poder Executivo (participam de outro órgão administrativo, integrando a administração judicial ou judicante, diferenciada, pela própria legislação, da administração ativa), deslocando sua vinculação funcional para o CARF, situação que, inclusive, os torna independente para julgamento; e ainda, possui composição plural, com servidores e representantes da sociedade.

Pela doutrina clássica, a última pergunta, a depender da resposta, é que impede a aproximação absoluta da imparcialidade judicial com a imparcialidade administrativa. É que, em âmbito administrativo tributário, a parte julgadora, por ser um órgão colegiado, composto de representantes da Administração Pública e da sociedade em geral, em parte não se mantém distante da Administração e em parte se mantém, e, somente, em caso de empate nas votações (minoridade dos casos) é que o voto de minerva é concedido ao agente administrativo judicante, podendo (ou não) esse decidir a favor da Administração Pública. Logo, o que se observa é uma possibilidade, que as vezes aproxima o julgador administrativo da Administração e as vezes aproxima-o da parte que busca a revisão de ato administrativo desfavorável, podendo tornar essa imparcialidade ora reduzida ora absoluta.

Portanto, quanto ao quesito “distância das partes”, esse é relativo, subjetivo, flexível, podendo ou não acontecer no âmbito do Processo Administrativo Tributário, o que permite concluir que existe ou imparcialidade absoluta – por atendimento à totalidade dos critérios que definem imparcialidade previstos na legislação; ou existe uma imparcialidade mitigada, diminuída, possível de ocorrer – por não existir a satisfação absoluta de apenas um dos critérios que caracterizam a imparcialidade previstos na legislação (distanciamento das partes). Assim, quando a decisão administrativa definitiva é favorável ao contribuinte e, portanto, contra a administração pública, porque não entender que foi uma decisão imparcial? Note-se, em analogia pejorativa, “sou eu decidindo contra eu mesmo”.

Importante acrescentar que apesar de existir o voto de minerva a ser realizado por representantes da Administração na Administração Judicial ou Judicante, esses representantes

são independentes – pois integram estrutura diferenciada dentro do Poder Executivo e, por esse motivo, também são imparciais ou gozam, no mínimo, de imparcialidade mitigada. Além disso, cumpre ressaltar que o Poder Judiciário também dispõe de Justiça Especializada – a militar, em que o órgão julgador possui representante da Justiça e da Parte envolvida na demanda (representantes das três Forças Armadas), e nem por isso se contesta a imparcialidade e independência do julgamento. O Tribunal do Júri é um exemplo mais distante (em que representantes da sociedade julgam integrante da própria sociedade).

Conclui-se, por esse critério, pela aproximação entre a jurisdição administrativa e judicial, pois da mesma forma que o juiz pode sofrer influências e nem sempre é um terceiro imparcial; no âmbito da administração tem-se que o órgão colegiado de decisão tem disposição plural, formado por agentes da administração integrantes de estrutura diferenciada julgante e terceiros representantes da sociedade, logo a decisão administrativa pode ser tão justa (ou não) quanto a decisão judicial. Apenas o enfoque é distinto em razão da liberdade de julgar que dispõe o julgador judicial em relação ao julgador administrativo, face ao princípio da legalidade e estrita legalidade em detrimento da liberdade constitucional de fundamentar a decisão judicial.

Importante registro é necessário: a autorreflexão, autotutela ou autocontrole é ação processual! Noutros termos, desenvolve-se em processo administrativo respeitador a todos os princípios constitucionais adjetivos (devido processo legal, contraditório, ampla defesa, razoabilidade, proporcionalidade, ato jurídico perfeito, segurança jurídica, paridade de armas, duplo grau de jurisdição, duração razoável do processo, dentre outros). Logo, a semelhança para com a Jurisdição Judicial também existe quanto a esse aspecto: os mesmos princípios processuais constitucionais (à exceção da coisa julgada material e livre acesso à jurisdição judicial) adotados para a jurisdição judicial também são aplicados na Jurisdição Administrativa. Inclusive existem equivalentes às exceções: ao livre acesso à jurisdição judicial, corresponde o direito constitucional e administrativo de petição – trabalhada na obra de Artur Cortês Bonifácio “Direito de Petição”; e à coisa julgada material, corresponde a preclusão jurisdicional administrativa – denominação deste autor que induz ao raciocínio quanto a inquestionabilidade/estabilidade/definitividade da decisão administrativa tributária perante o Judiciário.

Obviamente, o sentimento de Justiça decresce quando o contribuinte ou o cidadão está diante de um órgão, em tese parcial e partial, dotado de jurisdição para avaliar sua impugnação ou não concordância com o ato administrativo praticado. O sentimento de Justiça decresce ao mesmo tempo em que o direito de acesso para a jurisdição judicial aumenta. São grandezas inversamente proporcionais. Levando-se em consideração que a finalidade do Estado é a pacificação social e a promoção do bem-estar, isso só é possível processualmente falando, quanto existe justiça na decisão. Se não há justiça na decisão administrativa, o acesso ao Poder Judiciário é amplamente permitido para garantir o direito fundamental do contribuinte ao justo, seguro e devido. Esse direito de livre acesso ao judiciário é direito de liberdade – 1º dimensão do direito constitucional, historicamente imposto ao Estado a favor do cidadão.

Logo, se mesmo diante de um órgão, supostamente parcial e partial, o contribuinte obtém vitória em seu pleito, significa que o direito pleiteado era justo e o ato administrativo objeto de decisão em processo jurisdicional administrativo de autocontrole, autorreflexão e autotutela era falho e merecia invalidação. Portanto, o justo, seguro e devido foi satisfeito, pois houve reconhecimento, expresso – emitido dentro de um procedimento que respeitou direitos e garantias fundamentais do indivíduo, da própria parte que emitiu o ato administrativo, concluindo-se pelo seu equívoco, erro, invalidação, retificação ou nulidade.

Se o próprio emissor reconheceu o erro, dentro de um processo administrativo garantista e de parcialidade, no mínimo, mitigada (favorável a sua pessoa), não pode se voltar contra seu próprio ato sem haver ferimento ao sentimento de Justiça Constitucional e confiança do cidadão no Poder Público. O raciocínio é o mesmo: inversamente proporcional. Se o contribuinte obteve vitória administrativa, cresce para si o sentimento de Justiça e assertividade da decisão – em razão da boa-fé, logo, despreocupa-se, pois a Administração se posicionou e não há necessidade de ingresso com ação anulatória perante o Poder Judiciário.

Quando a Administração Pública assim procede, adota postura compatível com os institutos da boa-fé objetiva, direito adquirido, ato jurídico perfeito e reconhecimento; conduta que está conforme a moderna dinâmica processual constitucional. A consciência da ação errada, implica em reconhecimento de direito e retidão de comportamento, apontando para a manifestação de um ato de Poder imperativo: a decisão administrativa processual tributária

definitiva<sup>77</sup>. Imperativa, obrigatória e impositiva – quando desfavorável ao Estado, a decisão administrativa é aplicada para a parte envolvida na demanda – o que está em conformidade com a teoria dos atos administrativos complexos<sup>78</sup> (são atributos dos atos administrativos: presunção de legitimidade; imperatividade; exigibilidade; autoexecutoriedade; e tipicidade)<sup>79</sup>.

Para Marcello Clarich<sup>80</sup>:

*Intuitivamente, dagli esempi fatti primo paragrafo si può già ricavare che l'atto amministrativo si differenzia dai negozi di diritto privato perché è*

---

77 “A imperatividade tem como sinônimo a coercibilidade, sendo o atributo do ato administrativo que impõe a obrigatória submissão ao ato praticado de todos que se encontrem em seu círculo de incidência. Celso Antônio Bandeira de Mello[14] diz que imperatividade ‘é a qualidade pela qual os atos administrativos se impõem a terceiros, independentemente de sua concordância’. Segundo José dos Santos Carvalho Filho[15], imperatividade é sinônimo de coercibilidade nos seguintes termos: Imperatividade, ou coercibilidade, significa que os atos administrativos são cogentes, obrigando a todos quantos se encontrem em seu círculo de incidência (ainda que o objetivo a ser por ele alcançado contrarie interesses privados), na verdade, o único alvo da Administração Pública é o interesse público. O fundamento da imperatividade é extraído do princípio da supremacia do interesse público, que embora implícito no texto constitucional, está expressamente previsto no artigo 2º, caput, da Lei nº. 9.784/99, e especificado no parágrafo único, com a exigência de “atendimento a fins de interesse geral, vedada a renúncia total ou parcial de poderes ou competência, salvo autorização em lei” (inciso II). Ademais, em decorrência do regime democrático e do sistema representativo, toda atuação do Estado deve ser pautada pelo interesse público, sendo lógico que a atuação estatal se sobreponha aos interesses privados na medida que deve prevalecer o interesse público. Assim como a autoexecutoriedade, a imperatividade não existe em todos os atos administrativos, mas somente nos atos que impõem obrigações, estando ausente nos “atos de consentimento (permissões, autorizações), em que ao lado do interesse público de todo ato há também o interesse privado”[16]. A imperatividade, como decorrência do princípio da supremacia do interesse público, tem incidência direta nos atos em que a Administração manifesta seu poder de império, por meio do que se denomina poder extroverso, que será analisado em seguida. 4. Do poder extroverso do Estado A imperatividade consiste no atributo segundo o qual “os atos administrativos se impõem a terceiros, independentemente de sua concordância”[17], sendo um atributo que decorre do poder extroverso do Estado. Seguindo os ensinamentos de Celso Antônio Bandeira de Mello[18], que por sua vez busca na doutrina italiana o fundamento para o atributo da imperatividade, argumenta que tal atributo: decorre do que Renato Alessi chama de ‘poder extroverso’, que permite ao Poder Público editar provimentos que vão além da esfera jurídica do sujeito emitente, ou seja, que interferem na esfera jurídica de outras pessoas, constituindo-as unilateralmente em obrigações. Assim, o poder extroverso é o poder que o Estado possui de constituir, unilateralmente, obrigações para terceiros, extravasando seus próprios limites, tendo como principal característica a possibilidade de impor seus atos independentemente da concordância do particular. Cita-se como exemplos em que se exerce o poder extroverso o poder de regulamentar, fiscalizar e fomentar, dentre outros. Na prática, percebe-se na cobrança e fiscalização dos impostos, controle do meio ambiente, na fiscalização do cumprimento das normas sanitárias ou no serviço de trânsito. Os Tribunais pátrios, a exemplo do Tribunal Regional Federal da 5ª. região[19] e da 4ª. região[20] já consideraram que a exigência de apresentação dos documentos fiscais não consubstancia ato ilegal na medida que se mostra como uma faceta do poder extroverso da Administração, como se verifica nas decisões abaixo transcritas: PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. CAPUT DO ART. 35 DA LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 9.528/1997. MATÉRIA RESERVADA A LC. INCONSTITUCIONALIDADE IN CONCRETO. SENTENÇA DE NATUREZA EXTRA PETITA. INEXISTÊNCIA. ILEGITIMIDADE PASSIVA DOS SÓCIOS. ART. 6º DO CPC. INSS. ARRECADAÇÃO E FISCALIZAÇÃO. LEGITIMIDADE. ATOS ADMINISTRATIVOS. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE. PROCESSO ADMINISTRATIVO. OBSERVÂNCIA DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA. ART. 32, PARÁGRAFO 1º, ALÍNEA "D", DA LEI N.º 8.212/91. DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS. ARQUIVAMENTO. PRAZO DE 10 (DEZ) ANOS. PRAZO DO ART. 421, PARÁGRAFO 1º, DO CPC. PRECLUSÃO CONSUMATIVA. TAXA DE JUROS SELIC. MATÉRIA TRIBUTÁRIA. LEGITIMIDADE. JUDICIÁRIO. EXCLUSÃO OU GRADUAÇÃO DE MULTAS. RAZOABILIDADE. (...) 5. É cediço que a presunção de legitimidade de que gozam os atos administrativos somente poderá ser ilidida por prova inequívoca, a cargo da parte executada (art. 3º da Lei de Execução Fiscal). Alegações de ordem genérica não podem desconstituir a força probante de regularidade e de

*dotato di una particolare forza giuridica atta a far precalere, ove occorra, l'interesse pubblico sugli interessi dei soggetti privati. Si manifesta così un secondo carattere tradizionale del provvedimento amministrativo e cioè la cosiddetta imperatività o autoritarità, secondo l'espressione deducibile, come si è visto, dall'art. 1, comma 1-bis, L. N. 241/1990. Essa consiste nel fatto che la pubblica amministrazione titolare di un potere attribuito dalla legge può, mediante l'emanazione del provvedimento, imporre al soggetto privato destinatario di quest'ultimo le proprie determinazioni operando in modo unilaterale una modifica nella sua sfera giuridica. Così, nell'esempio già ricordato dell'espropriazione, l'atto conclusivo del procedimento produce lo stesso effetto traslativo del diritto di proprietà che potrebbe essere realizzato attraverso il contratto di compravendita. Nell'imperatività*

validade do lançamento contido no título executivo. 6. Não há que se falar que o processo administrativo desenvolveu-se com ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa. A exigência de apresentação de documentos fiscais não consubstancia ato ilegal a ser afastado. Pelo contrário, decorre da própria natureza da relação de direito público entre Fisco e contribuinte, mostrando ser uma faceta do poder extroverso da Administração. Nesse sentido: TRF - 4ª Região, Primeira Turma, Agravo de Instrumento n.º 2005.04.01.017092-1/PR, DJU: 13/07/2005; (...) (AC - Apelação Cível – 430617, Relator Desembargador Federal Frederico Pinto de Azevedo, TRF5, 1a. Turma, DJE 31/08/2010, página 76.) grifo nosso **TRIBUTÁRIO. EXIGÊNCIA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS DE PERÍODO ANTERIOR AOS ÚLTIMOS DEZ ANOS. DESCABIMENTO. ART. 32, §11, DA LEI 8.212/91. 1. A exigência de apresentação dos documentos fiscais não consubstancia ato ilegal a ser afastado. Pelo contrário, decorre da própria natureza da relação de direito público entre Fisco e contribuinte, mostrando ser uma faceta do poder extroverso da Administração, onde encontra fundamento. 2. O art. 32, §11, da Lei 8.212/91, determina que os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações fiscais devem ficar arquivados na empresa durante dez anos, à disposição da fiscalização. 3. Assim, o ato administrativo que cobra documentos em período anterior aos últimos dez anos, ameaçando a imposição de multa no caso do descumprimento, é contrário ao espírito e ao texto da lei, revelando-se incompatível com a sistemática instituída pelo legislador. 4. Agravo de instrumento parcialmente provido, a fim de afastar a obrigação da agravante em apresentar documentação relativa a período anterior aos últimos dez anos. (AG 200504010170921, Relator Wellington Mendes de Almeida, TRF4, 1a. Turma, DJ 13/07/2005, página 319.) grifo nosso. Portanto, o poder extroverso do Estado está intrinsecamente ligado ao atributo imperatividade do ato administrativo, na medida que é o poder que o Estado possui de constituir, unilateralmente, obrigações para terceiros, extravasando seus próprios limites, tendo como principal característica a possibilidade de impor seus atos independentemente da concordância do particular". GONÇALVES, Rodrigo Allan Coutinho. **A imperatividade como atributo do ato administrativo e o poder extroverso do Estado. Disponível em:** <https://jus.com.br/artigos/30871/a-imperatividade-como-atributo-do-ato-administrativo-e-o-poder-extroverso-do-estado>. Acesso em: 28 fev 2020.**

78 “O ato complexo é apenas um ato administrativo, formado por duas mais ou mais vontades independentes entre si. Ele somente existe depois da manifestação dessas vontades. O ato composto, ao contrário, é único, pois passa a existir com a realização do ato principal, mas somente adquire exequibilidade com a realização do ato acessório, cujo conteúdo é somente a aprovação do primeiro ato.” (MOREIRA, Alexandre Magno Fernandes. *Atos Administrativos*). “O fundamento da teoria do ato complexo reside justamente no paralelismo das vontades, que, em concurso, não geram obrigações recíprocas e opostas entre as partes, como ocorre no contrato. Essa constatação da insuficiência da figura do contrato para explicar as situações em que a conjugação de vontades não produzia esses efeitos, conduziu a construção da teoria do ato complexo na Alemanha por Otto Gierke e Jellinek e na Itália por Vittorio Brondi, Silvio Trentin e Guido Zanobini. Em termos da teoria geral do direito, no ato complexo fundem-se diversas vontades de igual conteúdo para formação de uma vontade coletiva (e, por isso, distingue-se do contrato, pois, neste há divergência de vontades de partes reciprocamente contrapostas com o estabelecimento de direitos e deveres, enquanto naquele há convergência de vontades para produção de efeito igual e único perante terceiros sem criar direitos ou deveres entre os seus atores) para perseguição do mesmo fim, tendo sido desenvolvido seu conceito com maior profundidade no direito administrativo”. MARTINS JR., Wallace Paiva. **Ato Administrativo Complexo**. Disponível em: <http://www.revistajustitia.com.br/artigos/4bz99a.pdf>. Acesso em: 31 jul 2019.

79 Quanto aos atributos dos atos administrativos, Marcello Clarich escreve que: “*a) tipicità – passando a considerare il regime e i caratteri dell’atto amministrativo, va richiamata anzitutto la tipicità. Essa si contrappone all’atipicità dei negozi giuridici privato enunciata dall’art. 1322, comma 2, cod. Civ. In base al quale l’autonomia negoziale consente alle parti di concludere contratti non appartenenti ai tipi disciplinati della*

*si manifesta la dimensione verticale (di sovraordinazione) dei rapporti tra Stato e cittadino che si contrappone a quella orizzontale (di equidistribuzione) delle relazioni giuridiche privatistiche. La nozione di imperatività emerse in giurisprudenza nella seconda metà del XIX secolo, per individuare l'ambito della giurisdizione del giudice ordinario nei confronti della pubblica amministrazione, limitato ai cosiddetti – atti di gestione – (espressione della capacità di diritto privato), da tener distinti appunto dagli – atti di imperio. Essa servì a giustificare la – degradazione – (o affievolimento) del diritto soggettivo in interesse legittimo ad opera del procedimento radicando così la giurisdizione del giudice amministrativo. In realtà, a ben considerare, l'imperatività di produzione degli effetti nei rapporti tra l'amministrazione titolare del potere e il soggetto privato titolare di un interesse legittimo (secondo lo schema del diritto potestativo stragiudiziale già esaminato nel capitolo II). Infatti il provvedimento è imperativo in quanto ha l'attitudine a modificare la sfera giuridica del soggetto privato destinatario senza che sia necessario acquisire il suo consenso. L'imperatività coincide dunque con l'unilateralità nella produzione di un effetto giuridico che accomuna ogni atto di esercizio di un potere in senso proprio [Mattarella 2000, 11 ss.]. Del resto, come si è già accennato e come si vedrà nel capitolo V, la stessa unilateralità non è un carattere indefettibile del provvedimento atteso che l'esercizio del potere può prevedere un momento consensuale, allorché l'amministrazione proceda alla stipula di un accordo con il soggetto privato avente per oggetto il contenuto discrezionale del provvedimento (art. 11 l. n. 241/1990). L'efficacia del provvedimento non dipende dalla validità del*

---

*stesso codice civile, purché siano diretti a realizzare interessi meritevoli di tutela secondo l'ordinamento giuridico. L'atipicità riguarda dunque sia i fini perseguiti correlati agli interessi delle parti, sia gli strumenti giuridici per perseguirli. La pubblica amministrazione, al contrario, è tenuta, in base al principio di legalità inteso in senso sostanziale, come si è visto nel capitolo II, a perseguire esclusivamente il fine stabilito dalla norma di conferimento del potere e può utilizzare soltanto lo strumento giuridico definito dalla stessa norma. In questo senso si può affermare che i poteri e i provvedimenti amministrativi sono tipici e ciò è un corollario del principio di legalità. Costituiscono un'attenuazione del principio di tipicità le cosiddette ordinanze contingibili e urgenti che, come si è visto nel capitolo II, possono essere emanate solo nei casi e per i fini previsti dalla legge ma non sono tipizzate, nel senso che la legge lascia all'organo competente la determinazione del contenuto e degli effetti del provvedimento. Si fa riferimento talora anche alla nominatività dei provvedimenti amministrativi per indicare che, in omaggio al principio di legalità inteso in senso formale, l'amministrazione può emanare soltanto i provvedimenti ai quali la legge fa espresso riferimento. In questo senso si può dire che anche le ordinanze contingibili e urgenti sono nominate. Il principio di tipicità e la nominatività escludono che si possano riconoscere in capo all'amministrazione poteri impliciti, cioè poteri non espressamente previsti dalla legge ma ricavabili indirettamente da norme che definiscono altri poteri. La giurisprudenza, tuttavia, tende a offrire un'interpretazione estensiva ed elastica delle norme attributive del potere, anche nel tentativo di colmare lacune presenti nelle leggi di settore. [...] Una seconda caratteristica di molti provvedimenti amministrativi è cosiddetta esecutorietà oggi disciplinata dall'art. 21-ter l. n. 241/1990. Essa può essere definita come il potere dell'amministrazione di procedere all'esecuzione coattiva del provvedimento in caso di mancata cooperazione da parte del privato obbligato, senza dover rivolgersi preventivamente a un giudice allo scopo di ottenere l'esecuzione forzata. Se l'imperatività (intesa come unilateralità) introduce una deroga al principio generale che ricollega, nei rapporti paritari, il prodursi dell'effetto giuridico negoziale al perfezionamento dell'accordo tra le parti, cioè al consenso da esse raggiunto, l'esecutorietà deroga al principio civilistico del divieto di autotutela, cioè di farsi giustizia da sé. [...] A lungo, prima dell'introduzione dell'art. 21-ter l. n. 241/1990, si è discusso in dottrina il fondamento dell'esecutorietà del provvedimento amministrativo che è stato rinvenuto in passato nella cosiddetta presunzione di legittimità del provvedimento. La giustificazione teorica di quest'ultima venne variamente individuate nella provenienza dell'atto amministrativo da organi espressione della sovranità, nell'esigenza di assicurare un andamento regolare e sollecito dell'attività dell'amministrazione, nelle garanzie offerte dai metodi concorsuali di selezione dei funzionari pubblici (i quali non perseguono interessi personali) ed al sistema dei controlli amministrativi". CLARICH, Marcello. **Manuella di Diritto Amministrativo**. Terza Edizione Digitale. Pandora Campus: Il Mulino Strumenti, 2017. p. 161-165.*

80 CLARICH, Marcello. **Manuella di Diritto Amministrativo**. Terza Edizione Digitale. Pandora Campus: Il Mulino Strumenti, 2017. p. 161.

*medesimo, cioè della sua piena conformità alla norma attributiva del potere. Anche l'atto illegittimo è in grado di procedere gli effetti tipici al pari dell'atto valido. Tuttavia gli effetti possono essere rimossi con efficacia retroattiva, insieme al provvedimento viziato, o in seguito a una sentenza di annullamento del giudice amministrativo o in seguito all'annullamento pronunciato dalla stessa amministrazione (per esempio, in sede di autotutela). Vale cioè quello che è stato definito il principio dell'equiparazione dell'atto invalido all'atto valido [Giannini 1993, 304]. Solo il provvedimento affetto da nullità ai sensi dell'art. 21-septies l. N. 241/1990 non ha carattere imperativo e dunque le situazioni giuridiche soggettive di cui è titolare il soggetto privato destinatario non sono intaccate e – resistono – di fronte alla pretesa dell'amministrazione. L'imperatività emerge con più evidenza negli atti amministrativi che determinano affetti ablatori o comunque restrittivi della sfera giuridica del destinatario (ai quali corrispondono gli interessi legittimi oppositivi). La volontà eventualmente contraria del soggetto privato non preclude il prodursi dell'effetto giuridico. Il destinatario del provvedimento si trova dunque in una posizione di passività (più tecnicamente di soggezione). Ma, a ben vedere, la relazione giuridica con l'amministrazione non è paritaria neppure nel caso degli amministrativi emanati su domanda o istanza dell'interessato e che determinano un effetto ampliativo della sfera giuridica di quest'ultimo attribuendogli un diritto, una facoltà o altra utilità (ai quali corrispondono gli interessi legittimi pretensivi). Infatti, la domanda o istanza del privato fa sorgere in capo all'amministrazione (ex art. 2 l. n. 241/1990) un dovere di avviare il procedimento (dovere di procedere) e di emanare all'esito di quest'ultimo, ove il soggetto privato risulti in possesso dei presupposti e dei requisiti di legge, il provvedimento richiesto (dovere di provvedere). La volontà del soggetto privato espressa nell'istanza costituisce il fatto presupposto che legittima l'esercizio del potere. Essa però non si fonde con quella dell'amministrazione che emana il provvedimento, a differenza di quanto accade nel caso dei negozi giuridici privati. L'effetto giuridico ampliativo viene comunque prodotto in via unilaterale dal provvedimento emanato. Inoltre, in molte fattispecie di provvedimenti ampliativi (per esempio le autorizzazioni in materia ambientale), l'amministrazione può imporre discrezionalmente prescrizione e condizione volte a conformare l'esercizio del diritto all'interesse pubblico e che talvolta possono risultare molto gravose. Il soggetto privato, che pur ha presentato la domanda di autorizzazione, non ha prestato alcun consenso a siffatte condizioni e prescrizioni e anzi ha spesso tutto l'interesse a prevenirne o contrastarne l'imposizione. Questo tipo di condizioni che vanno qualificate, sulla falsariga del negozio giuridico, come elementi accidentali del provvedimento, fanno acquisire alle autorizzazioni discrezionali anche una valenza prescrittiva autoritativa.*

Quando esiste decisão administrativa estável e desfavorável ao Estado, emitida pela própria administração pública em sede de processo administrativo tributário, essa imperatividade irradia seus efeitos para fora do âmbito administrativo (externos e internos), se tornando exógena e, portanto, implica em sujeição dos sujeitos processuais aos seus termos - "dentro e fora" do processo administrativo, se tornando inevitável: indiscutível por meio de qualquer jurisdição existente.

Nesse contexto, defendemos a existência da preclusão jurisdicional administrativa dos atos administrativos tributários decisórios, enquanto manifestação do Poder Executivo de reconhecimento de direito alheio, realizado através de processo administrativo compatível com todos os princípios constitucionais. Como em uma autocomposição, o Estado abre mão de situação juridicamente irregular, não podendo voltar atrás em seus atos, pois emitiu ato administrativo baseado na boa-fé processual objetiva, ação contrária resultaria para o contribuinte um direito à indenização por violação dos princípios constitucionais em especial da segurança jurídica.

Quando favorável ao Estado Administração, a decisão proferida em processo administrativo é contestável perante o Poder Judiciário, apresentando qualidade *inter partes* (efeito endógeno), portanto, é imperativa apenas dentro daquele procedimento e em âmbito administrativo. Porque pode afetar direitos e garantias fundamentais do criador (a Sociedade), a criatura (Estado Administração) se submete ao crivo de validade definitivo do Poder Judiciário. Há uma hierarquia entre Estado e sociedade: e o Estado está em posição inferior ao do cidadão que integra a sociedade. Portanto, estaria, o Estado Administração, submetido a controle externo de outro Poder, quem dará a última palavra, ou seja, a solução final para a demanda problemática. Em oposição, consigna-se que, para a decisão administrativa desfavorável ao Estado, não haveria possibilidade de controle externo de Poder – é o que se defende.

Importante mencionar que a massiva doutrina administrativa defende a tese de que a decisão administrativa desfavorável para a Administração em sede de processo administrativo tributário não faz coisa julgada material, logo, poderia ser questionada através de outro processo administrativo ou mesmo por meio de processo judicial, visto que existiria apenas preclusão administrativa. Entretanto, chamo à atenção ao fato de que uma decisão administrativa que respeita os princípios constitucionais processuais, enquanto ato administrativo representativo de Poder, proferido pelo Executivo contra o próprio Executivo, adquire estabilidade processual administrativa, ou seja, está alcançada pelo que denominamos de preclusão administrativa jurisdicional, impedindo a reanálise pelo Poder Judiciário, efeito que seria equivalente ao da coisa julgada material. A estabilização visa garantir ao contribuinte a segurança jurídica que a Constituição tanto se refere e deve ser aplicada quando há indiscutibilidade do direito. Por se qualificar como ato administrativo, a decisão desfavorável à Administração ganha os atributos a ele pertinentes, dentre os quais, a

imperatividade, tipicidade, legitimidade, exigibilidade e autoexecutoriedade – adjetivos que corroboram com a indiscutibilidade do direito, com a preclusão administrativa jurisdicional e com a estabilização da demanda.

E que não se mencione se tratar de um ato administrativo com presunção relativa de legitimidade. Note-se que o ato decisório desfavorável à Administração é emitido após um processo administrativo garantista de direitos, fundamentado nos princípios processuais constitucionais e garantias do cidadão, submetido ao devido processo legal administrativo e à legalidade estrita. Logo, afirmar que quando o Poder Executivo tributário decide contra a própria Administração Tributária está tomando uma decisão ilegítima ou ilegal, para fins de considerar existir presunção relativa de legalidade visando anulação do ato administrativo é um contrassenso sem igual, visto que a própria Administração Pública, ainda mais a tributária, deve obediência à estrita legalidade, conforme será demonstrado nos capítulos seguintes, portanto, seu ato é perfeito e absolutamente legítimo, quero dizer: indiscutível, porque estável.

Assim, para os fins desta tese, aproxima-se a jurisdição judicial da jurisdição administrativa, tendo em vista que encontram-se presentes, em ambos, as seguintes características: imperatividade da decisão (externa e interna quando desfavorável ao Estado); Justiça da decisão – reconhecimento de direitos quando a decisão administrativa é desfavorável ao Estado; semelhança principiológica (utilização dos mesmos princípios constitucionais do processo); e criatividade jurídica na elaboração da norma que decidirá o caso (no âmbito administrativo, mitigada; no âmbito judicial, ampla). A teoria da separação dos poderes, em especial, o sistema freios e contrapesos/harmonia e independência dos poderes, contribui para a adoção deste posicionamento<sup>81</sup>.

A imparcialidade, diferença existente entre as jurisdições citadas, não afetaria os propósitos deste estudo, tendo em vista que, por mais que se examine a causa sob o ponto de vista clássico – em que a Administração é parcial e partial, o reconhecimento de direito alheio por órgão assim caracterizado implica em fortalecer a segurança jurídica, justiça da decisão e certeza de seu conteúdo. Conclui-se informando que a temática relativa ao livre acesso à jurisdição judicial e o direito de petição serão examinados em capítulo apropriado; assim como a equivalência principiológica e procedimental, e a coisa julgada material e a preclusão

---

81 “que não significa nem o domínio de um pelo outro, nem a usurpação de atribuições, mas a verificação de que, entre eles, há de haver consciente colaboração e controle recíproco (que, aliás, integra o mecanismo), para evitar distorções e desmandos.” SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 42ª Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2019.

jurisdicional (indiscutibilidade da decisão), tendo em vista a extrema importância para a temática ora desenvolvida.

#### 4 JURISDIÇÕES ADMINISTRATIVA E JUDICIAL

Importante, por oportuno, em contraposição ao capítulo anterior, traçar as demais distinções entre as funções administrativas e jurisdicionais. Ambas objetivam a satisfação do interesse comum e coletivo quando são exercitadas, entretanto, se diferenciam, inicialmente, pela natureza do procedimento para atendimento aos seus fins e pela participação do Estado no procedimento.

A função jurisdicional, pela doutrina clássica, seria exercida de forma indireta, quando levado um caso problemático à apreciação judicial pela parte prejudicada, existiria um terceiro – o juiz - teoricamente imparcial, que decidiria a demanda e seria responsável por promover o impulso processual. Entretanto, é preciso modernizar o pensamento. Inexiste, a rigor, juiz completamente imparcial. Atualmente, especialmente em razão da evolução tecnológica, o órgão julgador judicial tem um amplo contato com as partes – que o diga o então Ministro da Justiça Sérgio Moro, nas constantes alegações de parcialidade em seus julgamentos contra o ex-presidente Luís Inácio Lula da Silva.

A função judicial é criativa – recebe o processo como se encontra, após todos esses parametros legais, para aplicar a Carta Política e legislação, com maior liberdade, e dele parte uma solução criativa tendenciosa para a Justiça que respeita os direitos e garantias do cidadão. Não que o órgão julgador administrativo não seja competente para tanto, mas sim que o contexto em que se permite a aplicação da Lei pelo Poder Judiciário permite essa liberdade. No âmbito administrativo, o contexto de cobrança é muito mais estressante, legal e restrito, inclusive porque o servidor público quer “acertar o alvo” da aplicação da lei, para posteriormente não ser responsabilizado pelo prejuízo, doloso ou culposos, causado a outrem. Contexto esse que não existe no Poder Judiciário, pois juiz raramente é punido civilmente<sup>82</sup>.

Eduardo Marcial Ferreira (1985) afirma que na função administrativa a finalidade do cumprimento da determinação contida na norma é o interesse público e, neste aspecto tem parcial razão. É que o controle dos atos administrativos realizado pelo órgão administrativo julgador, mesmo quando contrário ao Estado cobrador, visa sempre o cumprimento da legislação sob o prioritário interesse público, não esquecendo-se o interesse social. Logo, quando o contribuinte vence uma demanda administrativa significa que prevaleceu o interesse

---

82 De acordo com a Lei Orgânica da Magistratura, o juiz responderá por perdas e danos quando, no exercício funcional, agir com dolo ou fraude ou retardar, recusar ou omitir, sem justo motivo, providência que deva ordenar (incisos I e II do Art. 49 da LOMAN).

público e social para aquela situação. Diferente é o controle judicial, em que o interesse particular ou social pode prevalecer em razão dos direitos e garantias fundamentais do indivíduo e os princípios contidos na Carta Cidadã. Frise-se: o interesse público é sempre observado de forma muito clara e objetiva na legislação tributária.

Na função jurisdicional o objeto é a declaração, constatação ou modificação de forma definitiva do direito expresso na norma<sup>83</sup>. É que a atividade do juiz permite avaliar com muito mais profundidade o direito existente por trás da legislação seca. A análise da evolução histórica, finalística, axiológica, principiológica, contextual, tópica e internacional, pode e deve ser realizada pelo Poder Judiciário, enquanto na esfera Administrativa, essa profundidade em como se analisa o direito nem sempre é possível. Ainda para o referido doutrinador, a função administrativa consiste na produção de atos jurídicos complementares à legislação, em que o Estado é parte da relação jurídica<sup>84</sup>. Isso se dá pelo fato de o órgão administrativo julgador ser em parte Estado. Logo, mesmo que menos criativa, a atividade de julgar administrativamente permite a elaboração de normas para o caso em concreto.

Importante ressaltar que o órgão julgador administrativo está cada vez mais especializado, contendo julgadores não somente experientes, mas estudiosos do direito, tanto por parte dos representantes da sociedade no órgão plural, quanto por parte dos representantes do Estado. Logo, a cada dia que se passa o julgamento administrativo tende a se tornar cada vez mais denso de conteúdo e aprofundado, tanto quanto àquele realizado pelo Poder Judiciário, entretanto, tendo sempre como parâmetro o princípio da legalidade dos atos administrativos tributários, enquanto que o parâmetro adotado pelo Poder Judiciário é a justiça, sob a visão exclusiva do julgador, tomando como parâmetro todo o ordenamento jurídico.

---

83 “Na função administrativa o objeto da ação legislativa e executiva é a utilidade pública a ser alcançada através de deliberação normativa e execução concreta. Com referência a jurisdicional, o objeto da ação judiciária é o próprio direito a ser declarado como definitividade. A virtude da primeira é a prudência, ao passo que da última é a justiça. Assim, ao conceber tão-somente duas funções no Estado, equivale dizer, jurisdicional e administrativa, explica esta como a função que estabelece a ordem jurídica e torna efetiva a sua atuação, voltada para o objetivo de utilidade pública e por meio de exteriorização direta”. *Vox Legis*, seção Doutrina, 149/45-46.

84 “Ora, num sentido rigoroso, a função jurisdicional atua tão-somente sob a lei, e não acima ou à margem dela. Veramente, desde a organização do Judiciário até a sua atuação, quem lhe preside todos os passos é a lei. Conseqüentemente, quando o juiz julga, julga sob a lei, e não acima ou 'a latere' do ordenamento positivo; quando o juiz pleiteia licença ou requer férias, ele o faz sob a lei e não sobre a lei, nem ao lado da lei. Enfim, tal referência, interserta por Alessi, no definir a função jurisdicional, constitui desconcerto reprochável. Encerro: Função administrativa é a atividade consistente na emanação de atos de produção jurídica complementar na aplicabilidade da legislação, com a particularidade de o órgão estatal ser, invariavelmente, parte da relação jurídica”. *Vox Legis*, seção Doutrina, 149/57-58.

Complemente-se as diferenças já expostas afirmando que a função jurisdicional é de decisão com amplitude de Justiça, que imputa o direito a ser aplicado as partes de forma coercitiva a partir de uma celeuma existente. Poder-se-ia dizer que o Poder Judiciário emite normas concretas, complementares as normas legislativas, por exemplo. As normas emitidas pelo Judiciário são especializadas, específicas e vinculadas a um caso em concreto. Já a função legislativa é de produção de normas abstratas, genéricas e universais, também de cumprimento obrigatório para todos – como são as normas do Poder Judiciário.

A função administrativa é executiva. Executa-se o que está legislado, portanto, é uma função de cumprimento normativo. Quando existe procedimento administrativo de controle dos atos públicos, existe um processo cujo produto/resultado é a perfeição da execução legislativa/normativa. Todo o processo objetiva algo. Para o Judiciário o objeto é a pacificação social com Justiça. Para o Executivo é a aplicação correta das normas ou a correção de atos administrativos. Quer-se saber se os mesmos foram corretamente aplicados, sendo esse seu fim prioritário. De forma secundária, encontrar-se-ia a pacificação social ou o equilíbrio da relação jurídica.

Logo, quando a Administração Pública julga contra ela própria, está dizendo para as partes e demais Poderes que o ato administrativo aplicado ao caso em concreto, objeto de análise inicial do processo executivo, não sobreviveu à subsunção dos parâmetros legislativos/abstratos, concluindo-se pela sua ilegalidade e necessidade de correção, apontando-se para as partes o caminho correto. Essa é uma respeitosa decisão. A pergunta que não quer calar, entretanto, é outra: é possível realizar o exame de legalidade dos atos administrativos com Justiça? E a resposta é: sim. Nestes casos, deve existir a manutenção do ato administrativo julgado favorável ao contribuinte (e contrário à Administração tributária) simplesmente porque a reanálise pelo Judiciário conduziria o processo ao mesmo resultado.

E como realizar um Processo Administrativo Tributário ou o controle dos atos administrativos com Justiça? O Poder Legislativo concede os parâmetros constitucionais de validade, de natureza subjetiva e de conceito extremamente dificultoso, para um ato administrativo ser considerado não apenas conforme, mas justo. Logo, é válida a afirmação de que a confusão entre a função Executiva e as demais funções Estatais está relacionada com certo subjetivismo que a norma do legislativo atribui aos atos administrativos, o que dá margem a interpretações diversas. Estou a tratar da moralidade, publicidade, eficiência, impessoalidade e legalidade.

Tais critérios constitucionais não devem se aplicados de forma singular aos atos administrativos. Se o raciocínio inverso fosse verdadeiro, estar-se-ia a dizer que um ato administrativo poderia ser legal, mas imoral, o que não é assertivo. Logo, ou o ato administrativo goza das cinco características constitucionais ou não é válido. Assim, o controle dos atos administrativo não é apenas um procedimento administrativo que examina a legalidade pura e estrita, como o conceito keseniano.

O procedimento administrativo tributário controla também a moralidade dos atos administrativos praticados, a eficiência, a publicidade e a impessoalidade. Muito embora a moralidade esteja em segundo plano na autotutela dos atos administrativos, pois privilegia-se o exame da legalidade, essa também é auferida, de forma que a decisão administrativa contrária para a Fazenda Pública é, em exame de cognição exauriente, uma decisão que reconhece a Justiça dos valores humanos. Em outras palavras, o Estado reconhece que seu ato administrativo está “fora da curva”, dos padrões ou das circunstâncias, é extremado, não é condizente com uma postura mediana, circunstancial, razoável, proporcional – não está conforme os parâmetros de justiça, conduta e comportamento do homem, merecendo ser revisado. Neste aspecto a decisão administrativa se assemelha com a decisão judicial.

O Poder Judiciário, em razão da maior liberdade criativa normativa vinculada – entendida como a amplitude axiológica, jurídica e fática, apresenta, como resultado processual, uma norma fático-valorativa, pois emitida com ênfase nos fatos e valores do caso em concreto, elementos esses que influenciam diretamente o julgador. Por isso são consideradas normas mais justas. Ao juiz é permitido plastificar a legislação, ou seja, moldá-la, distorcê-la, de forma a adaptá-la ao caso em concreto. Para isso o Judiciário dispõe de plurais elementos de integração normativa (analogia e equidade), além de fontes das mais diversas possíveis (costume, princípios gerais do direito, leis, tratados e outros), bem como liberdade na adoção dos diversos métodos de interpretação existentes. O interesse pode ser individual, público ou social e a legislação é igualmente de ordem pública.

Em oposição, o Poder Executivo - em razão da menor liberdade criativa normativa vinculada, apresenta como resultado do processo administrativo tributário uma norma fático-jurídica, gerada com ênfase no direito - por isso nem sempre justa, entretanto, muito mais técnica. O único valor que pode agregado no processo de criação de normas do Executivo é a moralidade, daí sua limitação. A hermenêutica tende a privilegiar a estrita legalidade, portanto a literalidade, teleologia e análise sistemática são bastante utilizadas, assim como os

significados mais rasos/superficiais dos signos. O olhar é mais restrito sob o ponto de vista hermenêutico, integrativo e de fontes do direito. O interesse geral e público permeia todo o procedimento de controle dos atos administrativos. A legislação aplicada é igualmente de ordem pública.

A função administrativa tem desenvolvido outra atividade a judicante, ou seja, a de solucionar litígios que envolvem matérias de sua própria execução ou atuação no exercício do interesse social. A denominação “judicante” foi realizada por Rubens Gomes de Sousa (1978) a qual se contrapõe a noção de Administração ativa já trabalhada. Importante recordar que a Administração ativa pratica atos administrativos impositivos e legalmente previstos – são atos de execução da legislação propriamente dita.

Em resumo: a Administração ativa é aquela que age, executa a legislação, atua cumprindo a legislação, fiscalizando, realizando lançamentos tributários, cobrando do contribuinte o tributo que entende ser devido, aplicando sanções ao descumprimento da legislação; enquanto que a Administração judicante é aquela relacionada com o controle dos atos administrativos, com a revisão de tais atos, com a autotutela, com a correção de atos administrativos. Aquela é parte; essa é julgadora (pessoas que foram destacadas daquela). A Administração Judicante é a responsável por aplicar, no procedimento administrativo tributário, o devido processo legal administrativo e todos os demais princípios constitucionais processuais.

Já a Administração Judicante é aquela que se esforça em solucionar demandas administrativas decorrente da ação da Administração Ativa. Por tal razão só atua quando é provocada pela parte que entender ter sido violada em seus direitos. Aqui o interesse não é público, mas sim de ordem jurídica (geral - LINDB)<sup>85</sup>. Rubens Gomes de Sousa (1975) completa a análise afirmando que a atividade da Administração Judicante é similar a praticada

---

85 Por Rubens Gomes de Sousa “A Administração judicante, ao contrário, tem por objeto solucionar, conforme o direito as controvérsias surgidas com os administrados, em conseqüência do funcionamento da Administração ativa: difere, portanto, desta última, formalmente no sentido de que ao passo que a Administração ativa funciona de ofício, a judicante somente funciona por iniciativa da parte: somente nesta, com efeito, assume o administrado a figura de parte, essencial à instituição da lide e, por conseguinte, ao próprio conceito de jurisdição. Mas a diferença essencial entre a Administração ativa e a Administração judicante reside na diversidade conceitual do interesse que uma e outra objetivam realizar: para a Administração ativa, esse interesse é o interesse público, consubstanciado, em se tratando de matéria fiscal, na arrecadação dos tributos; para a Administração judicante, o interesse objetivado é o interesse da ordem jurídica, consubstanciado, seja qual for a matéria em debate, na recomposição das situações em que essa ordem tenha sido lesada por um ato da Administração ativa que seja contrária ao direito”. Revisão judicial dos atos administrativos em matéria tributária por iniciativa da própria administração, Revista de Direito Administrativo, São Paulo, 1975, p. 29/445-446.

pelo Poder Judiciário<sup>86</sup>. Essa é a atividade administrativa de controle de atos praticados pela Administração Ativa. Na Administração ativa a Fazenda Pública é parcial e parcial. Na Administração judicante, a Administração tributária é parcial, porém é dotada de certa independência para decisão – imparcialidade. Admitimos a possibilidade de não se tratar de imparcialidade completa, total e plena; mas sim de imparcialidade incompleta, restrita e não plena - mitigada, porém, com possibilidade de existência e predominância.

Neste sentido, quando a Administração judicante Julga contra a Administração Ativa, é a própria Administração enquanto parte dizendo que ela errou. Logo, há presunção absoluta de imparcialidade na decisão administrativa que impossibilita que a Administração ativa busque o Judiciário para anular decisão desfavorável à sua pessoa. Enquanto que a decisão administrativa desfavorável ao contribuinte goza de presunção relativa de imparcialidade, o que legitima o prejudicado ao acesso ao Poder Judiciário.

Logicamente, a atividade judicante é uma espécie do gênero atividade administrativa ou função administrativa. Importante observar que, embora parecidas, as funções administrativas judicantes (aquelas decorrentes do Poder Executivo) e as funções jurisdicionais (aquelas decorrentes do Poder Judiciário) não devem ser confundidas, só existindo uma hipótese jurídica, uma possibilidade, que as iguala, possibilitando que a decisão administrativa tributária goze do mesmo *enforcement* que a decisão judicial - qualidade essa da decisão impositiva e imperativa a todos os demais Poderes ou Funções do Estado.

Neste sentido, a solução ao problema proposto quanto à possibilidade de recurso ao Poder Judiciário pela Administração quando decisão de procedimento administrativo lhe desfavorecer é apresentada, em parte, quando separadas a Administração Ativa da Administração Judicante. Noutros termos, não é válida a proposição de ação anulatória de decisão administrativa contendo, como fundamento, a afirmação de que se tratam de duas administrações, a ativa e a judicante, distintas para se justificar a proposição de ação pela

---

86 "A função da Administração judicante [...] é essencialmente a mesma função do Poder Judiciário: também a atividade deste tem por objeto o restabelecimento da plenitude da ordem jurídica, mediante a solução da controvérsia originada entre as partes pela lesão do direito. [...] por outras palavras, a Administração, em sua função ativa, aplica funcionalmente a lei aos casos ocorrentes, perseguindo o interesse público cuja realização é visada pela norma legal; em seguida, se provocada por iniciativa da parte, a própria Administração, agora em sua função judicante, exerce o controle jurisdicional sobre a sua própria atuação como Administração ativa, visando agora, não mais o interesse público individualizado, mas o interesse jurídico da preservação do direito objetivo [...] Em resumo, a preservação do interesse público individualizado esgota-se no âmbito da Administração ativa, ao passo que a preservação do interesse jurídico objetivo desdobra-se, em dois estágios sucessivos, no âmbito da Administração e no âmbito do Poder Judiciário" Rubens Gomes de Sousa Revisão judicial dos atos administrativos em matéria tributária por iniciativa da própria administração, Revista de Direito Administrativo, São Paulo, 1975, p. 29/445-446.

primeira, objetivando anular a decisão administrativa proferida pela segunda. Até porque se tem um modelo histórico de separação de poderes, parecido com o Francês, que justifica a divisão em Administração Ativa e Judicante.

Assim, contrariamente a posição de Aurélio Pitanga Seixas Filho<sup>87</sup> acompanha-se a posição adotada por Miguel Seabra Fagundes<sup>88</sup>- de que não pode o Estado que se declarou não credor ingressar em juízo para exigir tributo; e Valdir de Oliveira Rocha<sup>89</sup> que acredita que a Administração Judicante é em parte composta pela administração ativa e que seu posicionamento proferido em procedimento administrativo tributário, quando contrário aos seus interesses, deve prevalecer e vincular a Administração, existindo, em nosso entendimento, preclusão administrativa jurisdicional – decisão que goza de estabilidade processual administrativa, sendo impossível seu ataque em sede de processo administrativo - quando houver esgotamento das instâncias administrativas, ou judicial. Somos de entendimento favorável de que a Advocacia Pública participe ativamente do processo administrativo tributário, substanciando-se, com isso, o devido processo legal administrativo e aproximando-se as jurisdições existentes.

Processo administrativo tributário e procedimento administrativo fiscal são termos de concepções distintas. O direito expresso pelo ordenamento jurídico tem a finalidade maior de

---

87 Aurélio Pitanga Seixas Filho in Controle Administrativo da Legalidade do Lançamento Tributário, in Coisa Julgada Tributária, p. 47, APET e MP editora. “Realmente, seria um contra-senso a administração ajuizar uma ação para anular uma decisão administrativa, se essa fosse resultante da manifestação de vontade da Administração Ativa”. Aurélio Pitanga Seixas Filho in Controle Administrativo da Legalidade do Lançamento Tributário, in Coisa Julgada Tributária, p. 47, APET e MP editora. “O problema consiste em que não se trata da manifestação de vontade da Administração (ativa), porém de uma decisão proferida pela Administração, dita Judicante ou Contenciosa. A Administração, denominada de contenciosa ou judicante, especialmente os órgãos colegiados de composição paritária, não possui a representatividade da vontade da administração, ao menos a metade que representa os contribuintes. Além disso, no caso federal, o Decreto nº 83.304, de 28.3.1979, suprimiu a competência do Ministro da Fazenda de anular, em casos extraordinários, os Acórdãos ilegais dos Conselhos de Contribuintes, por recurso à Câmara Superior de Recursos Fiscais. Na medida em que os recursos administrativos obedeçam a um procedimento administrativo contraditório ou litigioso, formalizado ou sistematizado, regidos pelo princípio da verdade formal, e não pelo princípio da verdade material, que é o apropriado para a administração (ativa), a manifestação de vontade dos julgadores administrativos passa a ser dotada de maior autonomia e independência em relação à hierarquia administrativa.”

88 Ob. Cit. P. 57. “A administração manifesta sua vontade através de um órgão, dois ou mais, conforme estabelecer a lei, e a vontade assim expressa se tem como resultante do exame satisfatório da situação considerada. Ora, se impugnada uma obrigação tributária, diversos órgãos se manifestam e, pela culminação desse processo se apura que há razão do contribuinte ou pretense contribuinte para negar a existência da obrigação, parece que é o próprio criador dela, o Estado, que se considera não credor. E desde que o Estado não se considera credor, não é difícil explicar como possa ele ir a Juízo pedir a declaração de um crédito que já disse não existir, através dos órgãos criados para isso.”

89 O novo processo administrativo tributário. São Paulo IOB, 1993, p. 36. “O reconhecimento da coisa decidida administrativa, como impossibilidade de a administração rever judicialmente suas decisões definitivas, apóia-se em que estas são tiradas em processo administrativo que o é do próprio Poder Executivo, derivado da competência atribuída a órgão que exerce parcela do mesmo poder. A inobservância da coisa decidida administrativa pela Administração constituiria um sem-sentido esfacelador do próprio Poder que a exerceu.”

atender a pacificação social através da solução das lides ou conflitos de interesses<sup>90</sup>. Neste sentido, a existência de uma celeuma pede a concretização da legislação ao caso problemático. Quando se admite Justiça encontra-se presente a noção de Processo. Quando não se admite implantação de direito nesta concepção, tem-se procedimento. Entretanto, todo processo de justiça é procedimento em concepção especializada – cadeia de atos sequenciados praticados com um determinado fim<sup>91</sup>.

90 Moacyr Amaral Santos – primeiras linhas de direito processual civil, 13 ed., São Paulo, Saraiva, 2014, p. 91.

91 “Não é de agora que se discute se as normas que regulam a determinação e a exigência dos créditos tributários da União são, ou não, verdadeiras normas processuais, ou seriam meras normas procedimentais. Doutrinadores de escol têm tido a oportunidade de se manifestar no sentido da existência de normas processuais administrativas, enquanto outros, pela definição que dão ao processo, verificam na atividade administrativa meras normas procedimentais. HELY LOPES MEIRELLES, entendia que processo é o conjunto de atos coordenados para a obtenção de decisão sobre uma controvérsia no âmbito judicial ou administrativo (Direito Administrativo Brasileiro, 16ª ed., rev. e atual. pela Constituição de 1988, 2ª tiragem, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991); enquanto procedimento é o modo de realização do processo, ou seja, rito processual (op. cit. (nota 2), p. 578). E continuava o mesmo HELY, para não deixar dúvidas sobre a inclusão do processo administrativo tributário como uma autêntica norma processual, o processo administrativo é o gênero, que se reparte em várias espécies dentre as quais as mais freqüentes se apresentam no processo disciplinar e no processo tributário ou fiscal (op. cit. (nota 2), p. 579). Seguem a mesma linha de raciocínio pela mesma definição de processo, VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA (Consulta Fiscal, São Paulo: Dialética, 1996, ps. 22/23), que percebe no processo administrativo fiscal um litígio, e ODETE MEDAUAR (A Processualidade no Direito Administrativo, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, p. 41). A ampliação acima também vem recebendo acolhida entre diversos processualistas pátrios, embora com fundamentação diversa. Neste sentido, por exemplo, lecionam ANTONIO CARLOS DE ARAÚJO CINTRA, ADA PELLEGRINI GRINOVER e CÂNDIDO RANGEL DINAMARCO (Teoria Geral do Processo, 8ª ed., rev. e atual., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p. 247) que “processo é conceito que transcende ao direito processual. Sendo instrumento para legítimo exercício de poder, ele está presente em todas as atividades estatais (processo administrativo, legislativo) e mesmo não-estatais ...”. Ora, se for aceita a tendência apontada da ampliação da definição do processo para além da existência da lide, ter-se-á por afastado o óbice do reconhecimento da natureza processual do “processo” administrativo, sem que para isso se precise indagar sobre a existência da lide na relação que ali se instaura. Contudo, se ao processo se der a definição preconizada por VÍCTOR FAIRÉN GUILLÉN8 - el proceso - completo - consiste en una pretensión de una persona frente a otra, dirigida a través de un órgano jurisdiccional, resistida por la “pretendida” y avocada por ello el litigio así formado - crisis del conflicto, hemos dicho - a que dicho órgano jurisdiccional ya estatuido por la ley dicte una resolución sobre tal “cosa”, vinculante para las partes; ... -, ver-se-á que sob esta perspectiva não se há de vislumbrar na atividade administrativa tendente à confirmação do lançamento um autêntico processo, até porque, por mais que em algumas oportunidades o processo se confunda com “a administração pública dos interesses privados” (jurisdição voluntária), o normal é que o processo envolva uma lide. Em sentido similar, de que o processo é um meio de resolução de um conflito de caráter lógico sobre um ponto determinado para satisfação de pretensões, confira-se JAIME GUASP. Noutra definição do que vem a ser o processo, SERGIO COSTA<sup>10</sup> entende que este seria il mezzo col quale lo stato attua la norma giuridica, allorchè i destinatari non possano o non vogliano attuarla, e dá a entender claramente que não se há de falar em pretensão processual da administração porque esta, a teor do art. 142 do Código Tributário Nacional, dentro da própria esfera administrativa, deve dar atuação à vontade concreta da lei. Qualquer que seja a definição que se dê ao processo, quer-nos parecer que o importante é identificar que, no “processo” administrativo tributário, não se pode falar verdadeiramente de uma lide entre o contribuinte e o fisco. A lide, segundo a definição de CARNELUTTI, é o conflito de interesses qualificado por uma pretensão resistida.<sup>11</sup> Mas o que vem a ser pretensão? Para CARNELUTTI, pretensão es la exigencia de la subordinación de un interés de otro al interés propio, enquanto a resistência que a qualifica es la no conformidad con la subordinación de un interés propio al interés de otro, y se divide en contestación (no debo subordinar mi interés al de otro) y lesión (no lo

O procedimento é, portanto, o conjunto de atos que, realizados, objetivam a composição do conflito. Tais atos praticados são correlacionados pelo fim, ou seja, objetivam a solução da lide. São caracterizados por serem atos meramente formais<sup>92</sup>. É uma coordenação de atos em marcha.

Já o processo trata-se de instrumento pelo qual se manifesta a lide com intenção de justiça. Tem finalidade jurisdicional de composição de conflitos. Sua concepção está relacionada com a finalidade. Assim, o processo é o meio de obtenção da solução pacificadora da lide. São caracterizados pela finalidade e busca da justiça.

Ressalto que existe a possibilidade de o processo administrativo tributário ou controle dos atos administrativos ser justo, apesar de suas limitações. Será que a noção do que é justo não pode ser alcançada apenas através da moralidade, legalidade, impessoalidade, publicidade e eficiência? Acreditamos que é possível existir processo administrativo tributário em que se alcança o sentimento de justiça através apenas destes elementos; e que, quando a Administração Tributária julga contra seus próprios interesses, ela reconhece que esse sentimento de justiça deve ser implantado no caso em concreto, motivo pelo qual inexistiria necessidade de intervenção pelo Poder Judiciário, impedindo-se sua análise. Processo administrativo tributário tem natureza de processo judicial em sentido estrito, qualificado por ser limitado, restrito, simplificado e deficiente, entretanto, válido quando contrário ao Poder Executivo, pois respeitador de todos os seus elementos jurídicos.

Conclui-se que “Procedimento Administrativo Tributário” ou “Processo Administrativo Tributário” são expressões que podem ser utilizadas no âmbito administrativo a depender do resultado gerado pelo processo ou procedimento. Ambos possuem o significado de conjunto de atos formais ordenados, sequenciais e estruturais realizados com o objetivo de

subordino) de la pretensión. GUASP, na sua tradicional obra sobre pretensão processual, entende que “la pretensión procesal, por su estructura, es una declaración de voluntad por la cual una persona reclama de otra, ante un tercero supraordinado a ambas, un bien de la vida, formulando en torno al mismo una petición fundada, esto es, acotada o delimitada, segundo los acaecimientos de hecho que expresamente se señalen. Entendemos, com fundamento na doutrina de GUASP, e com apoio em estudo de JOSÉ IGNÁCIO BOTELHO DE MESQUITA<sup>14</sup>, que o processo administrativo tributário não se caracteriza pela existência de uma pretensão processual. Com efeito, enquanto a pretensão somente se apresenta quando “una persona intenta subordinar un interés ajeno a otro propio”<sup>15</sup>, no processo administrativo tributário o interesse da administração é a verificação da ocorrência ou não do fato gerador tendo, em caso positivo, como consectário, o lançamento. Não se concebe, então, qual possa ser a pretensão processual da administração em subjugar o direito do contribuinte, pois à administração, e especialmente ao fisco, só é dado fazer tudo aquilo e exatamente aquilo que a lei o autoriza (arts. 5º, inc. II, combinado com o 150, inc. I, ambos da Constituição Federal). O fundamento do “processo” administrativo tributário não é o direito das partes, mas sim a verificação da possibilidade de concretização ou não do lançamento. SCHOUERI, Luiz Eduardo. Verdade Material no “Processo” Administrativo Tributário. Pág. 3-5.

92 José Frederico Marques, Manual de Direito Processual civil, 7ª edição, 2003, São Paulo, editora Fórum, v 1 p. 6/17.

contestar os atos administrativos tributários (lançamento, notificação ou sanções) no âmbito administrativo<sup>93</sup>, podendo ou não gerar definitividade na decisão administrativa. Ambos, entretanto, mesmo existindo jurisdição administrativa ou contencioso administrativo, significam possibilidade de controle dos atos administrativos tributários, iniciado por ato de impugnação do contribuinte<sup>94</sup> que requer manifestação da administração fiscal sobre o lançamento, notificação ou penalidade já efetuada.

Existem dois principais e tradicionais modelos de competência para o exercício da jurisdição, quais sejam, o da unidade e a dualidade. Após sua análise, será examinado o modelo brasileiro de procedimento administrativo tributário. Apenas como noção introdutória, o primeiro modelo é também caracterizado através do princípio da universalidade de jurisdição e tem como exemplo o sistema da América do Norte, onde existe exclusividade do Poder Judiciário em dizer o Direito, enquanto que o segundo modelo fundamenta-se no sistema Francês e possibilita o exercício jurisdicional pelo Poder Executivo e pelo Poder Judiciário.

O sistema francês de dualidade de jurisdição é decorrente da evolução histórica da França. Na França existia uma realidade administrativa complexa, composta pelo Conseil du Roi, Conseil d'État, Conseil Royal des Finances et du Commerce e Conseil des Dépêches. André de Laubadère escreve que este estado de repúdio ao Poder Judiciário gerou a proibição de julgamento dos processos administrativos pelos Tribunais Ordinários de Justiça em obediência ao princípio da separação dos poderes.

Por tal razão (independência dos poderes) houve a manutenção do sistema contencioso administrativo e do sistema contencioso judicial, retirando-se do Poder judiciário a responsabilidade pelo julgamento dos processos administrativos<sup>95</sup>.

93 Esta posição é também adota por Eduardo Domingos Bottallo "Será procedimento administrativo tributário a estrutura organizada para o exercício ordenado de formalidades, dentro da qual a entidade tributante discutirá com os sujeitos passivos das relações instauradas no desempenho de sua atividade tributária, a validade destas ou a exigibilidade das prestações que constituem o seu objeto". Curso de Processo Administrativo Tributário, São Paulo: Malheiros, 2009, p. 55

94 "No procedimento administrativo tributário, a Administração Pública, ante uma manifestação do administrado, terá que se pronunciar acerca do lançamento efetuado, da penalidade que lhe impôs ou ainda da própria notificação emitida ao contribuinte". Alexandre Barros Castro – Procedimento administrativo tributário, 2008, p. 59

95"Este estado de ánimo antijudicial fue el que, bajo la Revolución, hizo interpretar el principio de la separación de los poderes como si exigiera, a nombre de la independencia de la administración, la prohibición para los tribunales ordinarios de juzgar los procesos administrativos. Por otra parte, esta idea de la independencia de la administración frente al poder judicial pareció tan esencial que la primera consecuencia del ,principio de la separación de los poderes - la que precisamente casi no es susceptible de interpretación de los poderes - se ocultó y pareció despreciable. En suma mientras que en la concepción anglosajona, la sustracción del contencioso administrativo de la administración activa (en otras palabras la especialización) se considera como la regla esencial y suficiente, en el sistema francés es la sustracción de este contencioso de los tribunales ordinarios (en

Bem se observa a separação acentuada entre os poderes Executivo e Judiciário através do artigo 13 da Lei nº 16, de 24 de agosto de 1790, que prescreve que: "*as funções judiciais estão e sempre permanecerão separadas das funções administrativas. Os juízes não poderiam sob pena de prevaricação, impedir de qualquer das operações dos corpos administrativos nem citar os administradores em razão de suas funções*".

A concepção francesa é caracterizada pela separação entre Administração ativa e Administração jurisdicional; pela relação desta última com a jurisdição judicial; pela independência e imparcialidade nos julgamentos entre particulares e administração<sup>96</sup>. Posteriormente ao período revolucionário, em que a Administração julgava seus próprios dissídios, a desconfiança para com o Poder Judiciário foi diminuindo<sup>97</sup>.

Em 1789, foi criado o Conselho de Estado que substituíra o Conselho do Rei, impondo-lhe a tarefa de segunda instância administrativa de julgamento, mas a decisão final competia ao chefe do Poder Executivo. A transição se completa em 1872 quando o Conselho de Estado passou a ter a competência de decidir definitivamente sobre todo litígio administrativo. Surgia então o modelo de dualismo jurisdicional<sup>98</sup>.

Ato sequencial, foi criada uma primeira instância administrativa - o *Conseils de Préfecture* (tribunais administrativos inferiores hierarquicamente ao Conselho de Estado) que atuava conjuntamente com a segunda instância também administrativa - o Conselho de Estado.

Conforme ensina André de Laubadère (1984) a principal característica do modelo Frances é a separação completa entre a jurisdição administrativa e a jurisdição judicial que dispõem de estruturas distintas, sendo a primeira norteadada pelo Conselho de Estado e a segunda pela Corte de Cassação. Continua o autor escrevendo que a jurisdição contenciosa

---

otras pala bras la independencia) la que em un principio pareció ser la regla esencial y suficiente" Manual de derecho administrativo, cit., p. 36-37, 1984.

96"A evolução faz-se no sentido de uma separação cada vez mais profunda entre os administradores activos e a jurisdição administrativa, e de uma aproximação entre esta e a jurisdição ordinária (...) no termo desta evolução, a jurisdição deixou de dar o flanco às críticas dos liberais: se bem que dependente do Executivo e à vida da Administração, é suficientemente independente para julgar imparcialmente os litígios entre ela e os particulares" Jean Rivero, *Derecho Administrativo*, 2019, p. 159-161, Editora Fundación Editorial Jurídica Venezolana.

97Alexandre Barros Castro escreve que "Foi na França que o sistema de jurisdição especial teve sua expressão máxima, adotando-se-o em seguida numa série de países: Alemanha", Finlândia, Suíça, Turquia, Grécia etc. Como exemplos próximos ao sistema francês, destacaremos o da Bélgica e o da Itália" *Procedimento Administrativo Tributário* p. 75, 2008.

98"La ley dei 24 de mayo de 1872 consagró jurídicamente este avance: em adelante el Consejo de Estado, ai resolver el contencioso, decide solo los litigios sin intervención dei jefe de Estado. es el sistema de la justicia delegada (que ya había funcionado incidentalmente de 1849 a 1852). A partir de 1872, la jurisdicción administrativa francesa queda completamente separada y el sistema se cumple en las instituciones" - André de Laubadère, op. cit., 1984, p. 38.

administrativa, composta pelos tribunais administrativos e pelo Conselho de Estado, dispõe das seguintes características: a) são independentes da administração; b) tem pessoal próprio; c) julgadores especializados na matéria administrativa; e d) garantias de independência no julgamento.

Essa estrutura ainda é composta por juízes e conselheiros administrativos que, além de estarem relacionados com a Administração Judicante, se conectam com a Administração Ativa. Assim, inexistente separação absoluta entre esses dois tipos de administração. Para o doutrinador atributo essencial é que a jurisdição administrativa seja dotada de independência e garantias que fulminem a intervenção ou influência da administração ativa no exercício da administração jurisdicional.

Noutros termos tem-se: a) o modelo Francês de dualidade é fruto da evolução histórica; b) a história tem como bases os ideais da revolução francesa – tripartição dos poderes e a continuidade do modelo de administração anterior.

Escreve Fernando Albino de Oliveira que o contencioso administrativo na França reveste-se de caracteres de contencioso judicial, ou seja, as decisões proferidas em última instância fazem coisa julgada, dispondo de competências definidas<sup>99</sup>. Para Jean Rivero, embora haja ligação com o Poder Executivo, há independência e imparcialidade no julgamento proferido pela jurisdição administrativa.

Jean Rivero ainda escreve que existem inconvenientes na dualidade de jurisdição, como, por exemplo, o fato da competência para a análise da demanda, ou seja, se um litígio deve ser apreciado pelo Tribunal Administrativo ou pelo Tribunal Judicial. Para solucionar tal problemática é que existem os Tribunais de Conflitos que são estruturas jurídicas independentes e autônomas das instâncias administrativa e judicial, que dispõe de natureza de júízo arbitral<sup>100</sup>.

99"[...] o contencioso administrativo na França é verdadeiramente um contencioso, com suas decisões dotadas dos foros de coisa julgada, com uma competência determinada, cujos critérios de definição se estabeleceram lenta e gradualmente, com base nas idéias centrais de entes públicos e privados, atos de autoridade e de gestão e da noção de serviço público. Não houve em nenhum momento um veículo legislativo que definisse ou outorgasse competências específicas. Antes, elas foram se estabelecendo naturalmente, com a concorrência, inclusive, da mais alta corte judiciária, presente no Tribunal de Conflitos" Op. Cit. 1984, p. 38.

100"[...] El Tribunal de Conflictos tiene como misión resolver los conflictos de atribución y los conflictos de decisiones, en este último campo su competencia existe solamente desde la ley del 20 de abril de 1932. La misión del Tribunal de Conflictos es una misión jurisdiccional. El carácter arbitral que hemos subrayado y que domina la estructura del Tribunal, no le impide ser una jurisdicción; su misión consiste en decir si determinado litigio o determinada materia son de la competencia de uno u otro tribunal; el Tribunal de Conflictos se pronuncia en materia de competencia y su función es la de un juez. Fácilmente se comprende que su jurisprudencia tiene una significación y un alcance considerables: no se limita a resolver conflictos particulares, sino que tiene por objeto, a raíz de estos conflictos, delimitar la competencia general de la jurisdicción administrativa y, por lo tanto, todo el dominio del derecho público". Op. cit., p. 51. André de Laubadère, 1984.

O doutrinador ainda afirma que, embora as razões iniciais de criação do sistema ou modelo dualístico de jurisdição da França já tenham sido afastadas, a jurisdição administrativa ainda persiste, e isto porque: a) houve a necessidade de suprir demandas relacionadas com um direito administrativo autônomo, especializado e independente que exigiria do juiz judicial uma notória preparação para o exercício da jurisdição que só se encontra presente nos Tribunais Administrativos; b) os juízes administrativos sabem os limites de sua competência e atuação fato que “*os juízes ordinários, menos informados, correriam o risco de muitas vezes serem despropositadamente reservados ou demasiado severos*”. Conclui o doutrinador afirmando que estas são as únicas razões da manutenção da jurisdição administrativa.

Assim como o sistema dualístico de jurisdição, o modelo unitário utilizado pela América do Norte, também tem fundamentos históricos. Os atos administrativos proferidos pelas colônias inglesas detinham caracteres de inviolabilidade sendo controlados pelo Poder Judiciário. Tal Poder detinha esta competência para quaisquer tipos de conflitos. Este modelo de independência funcional existente entre o Poder Judiciário e o Poder Administrativo ou Executivo, recebeu o nome de “*judicial review*”.

Fernando Albino de Oliveira (1980) escreve que a teoria da tripartição das funções estatais de Locke segue modelo distinto daquele adotado por Montesquieu. É que a independência atribuída por Locke ao Poder Judiciário ratificava a separação de tal poder do Executivo ou Administrativo, de modo que os atos proferidos pela Administração deveriam estar submetidos ao controle jurisdicional de legalidade, principalmente, por causa da especialização dos juízes judiciais e da independência e imparcialidade exercida pelo Judiciário<sup>101</sup>.

Estas características da unidade de jurisdição e a separação dos poderes foram evidenciadas pela Constituição Norte Americana que atribuiu ao Poder Judiciário a função de intérprete exclusivo da Lei Suprema. Noutros termos, todos os atos ferinos para a Constituição Federal (controle de constitucionalidade) bem como aqueles que atinjam os

---

101"Diante desse referencial, histórico não fica difícil entender a razão pela qual a doutrina da separação de poderes elaborada por Locke e Montesquieu sofre interpretação diametralmente distinta daquela que predominou em França. A separação entre os órgãos administrativos e os judiciários só poderia ser entendida como um reforço da independência destes últimos diante dos primeiros, em defesa de um grupo *under the law* tal como interpretada e aplicada pelos tribunais. E a Administração não teria nenhum motivo de estar isenta a um controle da legalidade de seus atos, que só poderia ser levado a efeito, no critério de especialização de funções e seu exercício por órgãos distintos, pelo Poder Judiciário. [...] Finalmente, foi na América do Norte que os princípios liberais da Revolução Francesa, entre os quais o da separação de poderes, encontrou campo fértil para aplicação eficaz, no seio de um sistema econômico em expansão impressionante, efetivador dos ideais, burgueses que nasceram no continente europeu". Op. cit., 1984, p. 40-41.

direitos fundamentais do cidadão ensejam a aplicação do princípio do livre acesso a jurisdição judicial, permitindo a guarida do Poder Judiciário.

O modelo de jurisdição unitária e controle dos atos administrativos adotado pela América do Norte é bem verificado quando se observa o artigo III, Seção 2 da Constituição Federal Americana quando escreve que todos os conflitos que existem entre Administração e administrado devem ser submetidos ao crivo do Poder Judiciário Federal<sup>102</sup>. Ainda existe, no mesmo instrumento normativo citado, corte responsável pela análise de casos que envolvam direitos administrativos, é o chamado Tribunal Federal de Reclamações - *Court of Claims*. Existem também as Cortes de Apelação de Impostos – *Tax Appeal Court*, com competência para dirimir conflitos envolvendo, exclusivamente, tributos; e as *Boards of Review of Relief* que são responsáveis por determinadas matérias administrativas.

Ainda sobre o sistema Norte Americano, Fernando Albino de Oliveira escreve a existência de alguns princípios caracterizadores do sistema unitário de jurisdição, tais como: a) princípio em que a Suprema Corte deve apreciar casos concrecionais em que existem conflitos de interesses e não, como regra, casos de divergência de interpretação; b) a adoção do *reipeness*, ou seja, quando um ato administrativo diretamente afeta um direito individual é que merece apreciação pela Corte Suprema, em razão da caracterização do conflito; c) reconhecimento do *standing*, diz-se assim que a pessoa que foi afetada pelo ato administrativo deve propor a demanda; d) que o Poder Judiciário é competente para analisar atos administrativos do Poder Executivo, bem como aqueles oriundos do legislativo<sup>103</sup>.

---

102“1. A competência do Poder Judiciário se estenderá a todos os casos de aplicação da Lei e da Equidade ocorridos sob a presente Constituição, as leis dos Estados Unidos, e os tratados concluídos ou que se concluírem sob sua autoridade; a todos os casos que afetem os embaixadores, outros ministros e cônsules; a todas as questões do almirantado e de jurisdição marítima; às controvérsias em que os Estados Unidos sejam parte; às controvérsias entre dois ou mais Estados, entre um Estado e cidadãos de outro Estado, entre, cidadãos de diferentes Estados, entre cidadãos do mesmo Estado reivindicando terras em virtude de concessões feitas por outros Estados, enfim entre um Estado, ou os seus cidadãos, e potências, cidadãos, ou súditos estrangeiros”.

103“[...] estabeleceu-se o princípio de que esta (Suprema Corte) só deve julgar casos controvertidos, assim definidos aqueles que impliquem numa contenda de interesses, não havendo competência para a apreciação de problemas de interpretação da Constituição 'em tese'. [...] ainda do princípio de que não há apreciação de casos em abstrato decorrem dois outros corolários. O primeiro, denominado de *reipeness*, segundo o qual a controvérsia somente surge quando o ato administrativo ou a norma legislada que se quer contestar provoca efeito direto sobre os direitos individuais. Se tal efeito ainda não existe, diz-se que é prematuro se propor uma ação judicial, pois a questão ainda não está apta a provocar uma manifestação dos tribunais (*ripe for judicial review*). [...] O segundo corolário é o de que não só o ato que se pretenda ver declarado ilegal ou inconstitucional deve ter produzido efeito direto, mas também que a pessoa impetrando a medida judicial deve ter sido diretamente atingida. Trata-se do *standing* ou, ainda, numa terminologia mais afeta aos conceitos do direito continental, no legítimo interesse em agir. [...] Sempre esteve presente no sistema constitucional americano que a revisão da legalidade e constitucionalidade dos atos da Administração e do Legislativo – tarefa concentrada na Suprema Corte - não contradiz a faculdade - só do Executivo - executar as decisões da mais alta corte, nem tampouco o poder - só do Congresso – de fixar o número de juizes do tribunal maior e sua competência, esta por via da definição das decisões das cortes federais (estas também reguladas pelo Legislativo) das quais cabe

Assim, observa-se que no sistema Norte Americano, o modelo de jurisdição adotado é o da unicidade, ou seja, jurisdição única do Poder Judiciário, a quem compete decidir definitivamente sobre as demandas conflituosas, inclusive, dos demais poderes. Note-se, por final, que é modelo totalmente contraditório ao adotado na França, conforme já estudado.

Em 05 de outubro de 1988, é criada a atual Constituição da República Federativa Brasileira pela Assembleia Constituinte. A temática do contencioso administrativo fiscal será retomada após análise do sistema adotado pela Constituição Federal e pelo Código Tributário Nacional, acatando-se sugestão do Professor Alexandre Barros Castro.

A Constituição Federal atualmente vigente adota sistemática parecida com a prevista na Constituição de 1967 antes da emenda sequencial de 1969. Pela Constituição brasileira, toda e qualquer lesão ou ameaça a direito de qualquer pessoa, será de competência do Poder Judiciário a sua análise – é, desse modo, direito e garantia fundamental<sup>104</sup>.

Trata-se de aplicação de aparente modelo de jurisdição única (aparente, posto que não há proibição da criação da jurisdição administrativa) em que o Poder judiciário é competente para conhecimento de qualquer ação independente de quem seja a parte que tenha o seu

---

apelação. Estes limites albergados no Texto Constitucional materializam o sistema de freios e contrapesos decorrente do princípio da separação dos poderes" Fernando A. Albino de Oliveira, op. cit., 1980, p. 44-46.

104São várias as expressões utilizadas para designar uma mesma realidade, no caso referente aos direitos fundamentais do homem, como, por exemplo, liberdades públicas, direitos humanos, liberdades individuais, direitos fundamentais do homem, dentre outras, sendo a denominação variada ao gosto da Doutrina. Utilizando-se da doutrina de Leonardo Martins (2005 Teoria Geral dos direitos fundamentais, Leonardo Martins e Dimitri Dimoulis p. 45), na Constituição Federal encontram-se as seguintes terminologias: Direitos e garantias fundamentais (título II e §1º do art. 5º), direitos sociais e individuais (preâmbulo), direitos e deveres individuais e coletivos (Capítulo I do título II), direitos humanos (art.4º, II, art. 5º §3º), direitos e liberdades fundamentais (art. 5º XLI), direitos e liberdades constitucionais (art. 5º, LXXI), direitos civis (art. 12 §4º, II, b), direitos fundamentais da pessoa humana (art. 17, caput), direitos da pessoa humana (art. 34 VII, b), direitos e garantias individuais (art. 60, §4º, IV) dentre outros. Para a presente tese utilizar-se-á direitos fundamentais ou direitos fundamentais do homem. Alguns doutrinadores acreditam ser mais adequada a expressão “direitos fundamentais do homem”, como bem assevera José Afonso da Silva (2008 Curso de Direito Constitucional Positivo, p.163): “Além de se referir a princípios que resumem a concepção de mundo e informam a ideologia política de cada ordenamento jurídico, é reservada para designar, no nível do direito positivo, aquelas prerrogativas e instituições que o Direito Positivo concretiza em garantias de uma convivência digna, livre e igual de todas as pessoas”. Nos dizeres de J.J. Gomes Canotilho (2018 Direito Constitucional. p. 517) Os direitos fundamentais do homem cumprem a função de direitos de defesa dos cidadãos sob uma dupla perspectiva: 1ª) Constituem, num plano jurídico-objetivo, normas de competência para os poderes públicos, proibindo, fundamentalmente, as ingerências destes na esfera jurídico-individual; 2ª) Implica, num plano jurídico-subjetivo, o poder de exercer positivamente direitos fundamentais (liberdade positiva) e de exigir omissões dos poderes públicos, de forma a evitar agressões lesivas por parte dos mesmos (liberdade negativa). Os direitos fundamentais do homem são definidos como conjunto de direitos e garantias do ser humano, cuja finalidade principal é o respeito a sua dignidade, com a limitação do poder estatal e a garantia das condições mínimas de vida e desenvolvimento do ser humano, ou seja, visa garantir ao indivíduo, o respeito à vida, à liberdade, à igualdade e à dignidade, para o pleno desenvolvimento de sua personalidade. Esta proteção tem sido reconhecida tanto nos ordenamentos jurídicos nacionais como nos estrangeiros de maneira objetiva. Leonardo Martins (Teoria Geral dos direitos fundamentais, Leonardo Martins e Dimitri Dimoulis p. 46/47) “São direitos público-subjetivos de pessoas (físicas ou jurídicas), contidas em dispositivos constitucionais e, portanto, que encerram caráter normativo supremo dentro do Estado, tendo como finalidade limitar o exercício do poder estatal em face da liberdade individual”.

direito violado (seja a coletividade que tem seus direitos violados e se faz representar através da Administração Pública - interesse coletivo, seja do contribuinte indivíduo dotado de direito individual fundamental). Pelo princípio do livre acesso à justiça contido no artigo 5º, inciso XXXV, a lei não poderá excluir da jurisdição a análise da lesão ou ameaça de direito.

Essa disposição constitucional atual, diverge daquela adotada pela Emenda Constitucional nº 1 de 1969 em que o indivíduo só poderia recorrer ao Poder Judiciário – jurisdição, após esgotadas as vias administrativas<sup>105</sup>. Assim, pode haver recurso à Justiça mesmo que não esteja encerrado o procedimento administrativo tributário. Sobre a temática, Ada Pellegrini Grinover escreve que o acesso ao Judiciário não pode ser impedido pela necessidade de exaurimento das vias administrativas, pois estaria diante de ato atentatório às disposições fundamentais constitucionais<sup>106</sup>.

Nestes termos, pela Constituição atual, inexiste proibição de recurso às vias administrativas ou ao processo administrativo tributário. Assim, pode o contribuinte recorrer ao procedimento administrativo tributário e à jurisdição judicial, e, inclusive, para ambas se entender necessário, desde que não esteja frustrada a prerrogativa e a possibilidade de ingresso à Justiça. Entretanto, como ressaltado, quando a decisão administrativa é contrária à Administração existe definitividade à decisão.

A possibilidade de ingresso à justiça pelo contribuinte é ampla podendo ser alegada toda e qualquer matéria, inclusive aquela que já tenha sido objeto de apreciação em âmbito administrativo, sendo, portanto, tal direito fundamental de livre acesso ao Poder Judiciário interpretado *lato sensu* quando se estiver a falar do contribuinte. Entretanto, para a Administração Pública este direito é de interpretação restrita: não existiriam condições jurídicas para ingressar no Poder Judiciário, como parte ativa, para cobrar tributos extintos

---

105 Artigo 111 e 153 §4º da Emenda Constitucional nº 1 de 1969.

106 Ada Pellegrini Grinover “a exigência do prévio esgotamento das vias administrativas só pode ser considerada legítima, na medida em que não impeça ou não limite desarrazoadamente o acesso do indivíduo ao Judiciário, para a defesa de seus direitos. As normas legais que regulam e disciplinam tal acesso não podem colidir com o princípio da proteção judiciária. É pacífico, nesse ponto, o entendimento da doutrina. E no mesmo *sensu* se manifesta a jurisprudência. Vejam-se alguns exemplos: Na Itália, a Constituição de 1/1/1948 estabelece no artigo 113 que: [...] contra atos da administração pública é sempre permitida a proteção judicial dos direitos e interesses legítimos perante os órgãos de jurisdição ordinária e administrativa. Essa tutela jurisdicional não pode ser excluída ou estreitamente limitado a recursos especial ou a certas categorias de atos. Por sua vez, o artigo 24 prescreve: pode tomar medidas legais para proteger seus direitos e interesses legítimos. A defesa é inviolável em cada nível e do processo. Tenho certeza que os que não têm, com instituições apropriadas, a mídia, para agir e defender-se perante qualquer tribunal. Mesmo à luz desses princípios, vários dispositivos legais, condicionando o ajuizamento da ação, foram julgados inconstitucionais, porque se considerou que o legislador pode disciplinar o concreto exercício do direito de ação, desde que o faça de modo a não invalidar praticamente a garantia [...]” Contencioso administrativo II, Enciclopédia Saraiva do Direito, São Paulo: Saraiva, s/d, v, 19, p: 3-19.

administrativamente, por haver, dentre outros motivos, falta de interesse de agir. Ademais, o Estado – pessoa jurídica de direito público, não é titular de direitos fundamentais<sup>107</sup>.

Paulo de Barros Carvalho escreve que com a impugnação administrativa, tem-se início o procedimento administrativo tributário possibilitador de a Fazenda Pública reavaliar seus erros ou equívocos cometidos na apuração/lançamento, através do contraditório e devido processo legal. É, portanto, controle dos atos administrativos exercido pela Fazenda para com seu ato administrativo de lançamento. Este controle de ato administrativo termina com a

---

107 Argumentos contra a titularidade dos direitos fundamentais para as pessoas jurídicas de direito público: i. os direitos fundamentais surgiram para as pessoas humanas; ii. o Estado que cobra o tributo não apresenta natureza jurídica e essência compatíveis com direitos fundamentais (não está a concretizar o princípio da dignidade da pessoa humana e nem possui a finalidade, em sua atuação, de defender quaisquer direitos fundamentais); iii. o Estado não consagra posição jurídica subjetiva individual (Vieira de Andrade); iv. princípio da especialidade (Canotilho) - “as pessoas coletivas só tem os direitos necessários e adequados à realização do respectivo escopo (fins e objetivos). É, porém, questionável a caracterização deste princípio da especialidade, pois, sob pena de constituir mais um limite imanente apócrifo, ele deve evidenciar-se como restrição expressa da titularidade de direitos” CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. Almedina: Coimbra, 2003. p. 422; v. a qualificação de direitos fundamentais exige: relação de poder vertical; e finalidade de proteção, preservação e defesa de direitos do cidadão contra abusos do poder público; vi. silêncio da Constituição Federal de 1988 que não apresenta disposição legal que extenda os direitos fundamentais ao Estado; vii. defende Pontes de Miranda que os direitos fundamentais possuem como titulares apenas as pessoas físicas; viii. impossibilidade de aplicação do §2º do Art. 5º para estender ao Estado os direitos fundamentais - o direito de acesso ao Poder Judiciário é constitucional e fundamental, logo deve ser aplicado ao seu titular - a pessoa física. Esse princípio não pode de estendido ao Estado pois existira colisão com aquele referente a separação de poderes, além de tornar a relação jurídica radicalmente vertical. Não há compatibilidade com a natureza jurídica dos direitos fundamentais; ix. ao cobrar tributo não se está a proteger os direitos fundamentais do cidadão, mas apenas as receitas do Estado; x. Canotilho - o direito fundamental deve ser compatível com a pessoa jurídica de direito público. Não há compatibilidade no caso desta tese. Há exercício de jurisdição administrativa e manifestação definitiva de Poder. Decisão essa que não pode ser objeto de anulação derivada de uma ação judicial do próprio Poder. As pessoas jurídicas de direito público não perseguem interesses protegidos por direitos fundamentais específicos e não estão em típica situação de sujeição (não há conflito vertical com o contribuinte, é exatamente o inverso; xi. o Estado não pode ser titular e destinatário de direitos fundamentais ao mesmo tempo; xii. Bidart Campos - "a titularidade de direitos fundamentais as pessoas jurídicas decorre do entendimento de que essas entidades são uma extensão do homem, afirma que esse fundamento não pode ser aplicado ao Estado para atribuir-lhe direitos fundamentais" CAMPOS, Bidart; HERRENDORF, Daniel E. *Princípios de Derechos Humanos y Garantías*. Buenos Aires: Ed. Ediar, 1991. p. 105; xiii. Os votos dos Ministros do Tribunal Constitucional Espanhol Luis Maria Diez-Picazo, Ponce de Leon, Truyol Serra, Miguel Rodriguez Pinero e Bravo-Ferrer, no julgado n.º 64/1998, afirmaram que “O Estado possui poderes e competências, mas de nenhum modo direitos fundamentais”; xiv. O Tribunal Constitucional Espanhol tem negado o reconhecimento de as pessoas jurídicas de direito público serem titulares de direitos fundamentais, *verbi gratia*, STC 135/1985 – F.J. 3º; STC 237/2000 – F.J. 2º, ATC 205/1990 – F.J. 3º; STC 239/2001 e STC 69/2002; xv. não se tem como inverter a noção de direitos fundamentais a favor do Estado - Paulo Otero - “subverter a razão de ser dos direitos em escopo e comprometer a ordem livre e democrática de um sistema constitucional” “o fenômeno debilitador descrito pode mesmo atingir proporções dramáticas com um reconhecimento ilimitado de direitos fundamentais a entidades públicas, designadamente o Estado, circunstância que, transformado em sujeito ativo de direitos fundamentais quem foi pensado como sendo sempre seu sujeito passivo, poderá gerar verdadeiros `contra-direitos`: direitos fundamentais de entidades públicas cujo exercício provoque concorrência limitativa, condicionante ou compressiva de direitos, liberdades ou garantias de particulares.” OTERO, Paulo. *Instituições Políticas e Constitucionais*. Vol. I. Almedina: Coimbra, 2009. p. 528; xvi. Após tais considerações, retomando a discussão sobre a aplicabilidade da Súmula 227 às pessoas jurídicas de direito público, o Superior Tribunal de Justiça entendeu, no REsp 1.258.389-PB (Informativo 534 – STJ), que “a pessoa jurídica de direito público não tem direito à indenização por danos morais relacionados à violação da honra ou da imagem.” A base da fundamentação desse Tribunal Superior decorre da discussão sobre a

definitividade da inscrição da dívida ativa tributária. Trata-se, por último, o procedimento administrativo tributário de “*uma cadeia de atos e termos que se destinam, primordialmente, a sucessivos controles de legalidade dos atos praticados pela Administração*”<sup>108</sup>.

Quando há impugnação do lançamento, há a discussão da validade deste ato administrativo que ficará suspenso até o julgamento final do procedimento administrativo tributário. Ao final do procedimento administrativo fiscal será ou não anulado o lançamento já efetuado. Portanto, existem duas administrações distintas: a ativa e a jurisdicional. A primeira apura e realiza o enquadro legal do fato social ao fato espécie no lançamento; a segunda, realiza o controle dos atos administrativos.

A participação do particular no procedimento administrativo tributário, deve-se por quatro fatores: a) atendimento às determinações constitucionais – direitos e garantias fundamentais; b) tentativa de influenciar o juízo de valor do particular, visto que existe decisão administrativa definitiva; c) tentativa de receber mais rápido os valores decorrentes do lançamento; d) tentativa de influenciar psicologicamente o contribuinte de que seu ingresso no Poder Judiciário para rediscutir o crédito tributário será em vão (infrutífero).

---

possibilidade das pessoas jurídicas de direito público serem titulares de direitos fundamentais. Conforme o Tribunal, a essência dos direitos fundamentais é a esfera de proteção do cidadão contra o ataque do Estado. Caso reconhecesse a titularidade dos direitos fundamentais – ou faculdades análogas a eles – ao Estado, haveria uma subversão da essência desses direitos (argumento da natureza dos direitos fundamentais), além da “confusão ou do paradoxo consistente em ter, na mesma pessoa, idêntica pessoa jurídica de titular ativo e passivo, de credor e, a um só tempo, devedor de direitos fundamentais” (argumento da identidade ou confusão) - Sobre essa discussão ver o trabalho de COUTO E SILVA, Almiro. Notas Sobre o Dano Moral no Direito Administrativo. Revista Eletrônica de Direito Administrativo do Estado (REDE), Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, n.º 18, abril/maio/junho, 2009. Disponível na internet: <Http://www.direitodoestado.com./rede.asp> . Acesso em 19 de agosto de 2015; e Informativo nº 534 - STJ; Argumentos a favor da titularidade dos direitos fundamentais para as pessoas jurídicas de direito público: i. Constituição da República Portuguesa, em seu art. 12º, n. 2 (desde que compatíveis com a sua natureza (Constituição da República Portuguesa); ii. a Constituição Alemã, em seu art. 19, inc. III, desde que compatível com a sua essência; iii. Bidart Campos e Ingo Sarlet escrevem que a aplicação é justificada em razão de que as pessoas jurídicas são formadas por homens para a sua defesa (a cobrança de tributos possuem como objetivo principal a manutenção do funcionamento estatal - aparelhamento, funcionamento e gastos com servidores...apenas em último momento para a sociedade e, mesmo assim, não para pessoas físicas diretamente); iv. dano moral para pessoas jurídicas de direito privado (dano moral objetivo! e não subjetivo! Aplicação analógica - trata-se de direito da personalidade e, portanto, não direito fundamental - Jorge Miranda - relação horizontal e privada - direito civil); v. a doutrina contrária à titularidade de direitos fundamentais pelas pessoas jurídicas de direito público tende a admitir que estas pessoas gozam de direitos processuais fundamentais. Gilmar Mendes afirma essas pessoas gozam de direitos fundamentais do tipo processual, como o direito do juiz legal e o direito de ser ouvido - o Estado possui alguns privilégios processuais e legais, não são direitos fundamentais, do contrário, pelo princípio da paridade de armas o contribuinte possuiria prazos em dobro para contestar e em quádruplo para recorrer - são apenas garantias institucionais, mas não direitos fundamentais. DUARTE JR., Ricardo. A titularidade de direitos fundamentais pelas pessoas jurídicas de direito público. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 21, n. 4845, 6 out. 2016. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/51896>. Acesso em: 25 jun. 2020.

108 Paulo de Barros Carvalho p. 278 Curso de Direito Tributário, 2019.

Ainda em sede de contencioso administrativo fiscal observa-se, por último, que o CTN prescreve que extingue o crédito tributário a decisão administrativa irreformável, ou seja, aquela definitiva em âmbito administrativo, desde que não sujeita à ação anulatória<sup>109</sup>, o que está de acordo com a teoria da preclusão administrativa jurisdicional desenvolvida por esta tese.

As jurisdições, administrativa e judicial, apresentam semelhantes mecanismos de funcionamento, permeados pelos mesmos princípios do direito processual constitucional, situação que concretiza a nossa tese de que o sistema jurídico brasileiro possui jurisdição administrativa, de perspectiva reduzida ou resumida, digo, dotada de menos força, restrição e amplitude, se comparada com a jurisdição judicial, caracterizada pela sua ampla e irrestrita imperatividade e imposição de decisões.

De início, confira-se que a Lei 9.784/99 prevê regras que remetem à imparcialidade e justiça da decisão, conforme disposição contida no art. 18 e seguintes. Parece inexistir imparcialidade e Justiça da decisão quando a matéria objeto de exame é administrativo-tributária<sup>110</sup>. É que o Decreto nº 70.235/72 – que dispõe sobre o processo administrativo tributário, aponta para órgãos colegiados de julgamento compostos pela própria Administração tributária.

Entretanto, cumpre ressaltar que tais órgãos colegiados também são compostos por contribuintes, o que balancaria a relação administrativo-tributária de decisão tornando o julgamento mais justo. E mais, a Administração que participa do julgamento é a judicante e não a ativa – logo, não são os mesmos personagens que realizam o julgamento e que atuam administrativamente. Além disso, é possível haver pronunciamento com fundamento na equidade, conforme exposto objetivamente na legislação especializada. Garantia da Justiça da

---

109 "Art. 156. Extinguem o crédito tributário: IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória"

110 *"As reflected in the figure of Lady Justice, who is typically represented blindfolded while holding out scales in one hand and grasping a sword in the other; an impartial and independent judge has long been a fundamental tenet of international due process. As Cheng wrote, "[a] judge must not only be impartial, but there must be no possibility of suspecting his impartiality." 42 This includes, as emphasized by Rufus Choate, judicial partiality toward the sovereign. Lord Chief Justices William Scroggs and George Jeffreys were Choate's "exemplifications" of "judicial subserviency" during "the worst years of the Stuart dynasty." 43 As he explained, when there is judicial capture by the political branches, the judge becomes "the tool of the hand that made him and unmade him," sitting on a bench "packed for the enforcement of some new or more flagrant royal usurpation." 44 But even with the advent of republican forms of government, the companion principles of impartiality and independence are far too often honored in the breach".* KOTUBY, Charles T.; SOBOTA, Luke A. **General Principles of Law and International Due Process**. Oxford: Oxford Press, 2017.

decisão é o dispositivo que admite a definitividade da decisão tributária favorável ao contribuinte.

Cumpra ainda ressaltar o aspecto supletivo da Lei 9.784/99, que além de ser legislação geral, é mais moderna que o Decreto 70.235/72. Assim, na ausência de norma processual tributária, se aplicam as normas gerais do processo administrativo tributário, existindo complemento de uma norma pela outra. Logo, a ausência de dispositivos sobre impedimento e suspeição no Decreto que regulamenta o processo administrativo tributário, não impede o afastamento do agente tributário responsável pelo julgamento em primeira instância da impugnação realizada pelo contribuinte. Assim, é possível afirmar que existe imparcialidade e justiça da decisão.

Quanto a suspeição, essa também existe na jurisdição administrativa e deve ser arguida para quem tenha amizade íntima ou inimizade notória com algum dos interessados ou com os respectivos cônjuges, companheiros, parentes e afins até o terceiro grau. Assim, conforme a divisão de Calmón de Passos, o julgador, no processo administrativo, é imparcial – pois não deve ser a mesma autoridade que fiscaliza e realiza a autuação aquela que julga a impugnação administrativa, e, em nosso entender, imparcial também.

Importante destacar para inexistir duplicidade de interpretação: a Administração Pública é parte no processo administrativo tributário de impugnação – é ela quem promove o devido processo legal, o impulso processual e o julgamento, estamos nos referindo à Administração Judicante; mas não deve fazer parte da Administração judicante, a Administração ativa, ou seja, o fiscal tributário responsável pelo lançamento não deve participar do órgão colegiado de decisão, sob pena de nulidade. Assim, existiria Administração judicante e ativa, o que permite a conclusão de que há imparcialidade e imparcialidade – por se tratar, o órgão de julgamento, de plurais outros servidores que não integraram a cadeia do lançamento e fiscalização tributária.

Comparativamente, é como numa ação judicial contra a Fazenda Pública. Existe o juiz que integra o Estado (judicante). Existe a Administração ativa responsável por promover a defesa do Estado. O juiz é considerado imparcial dadas as garantias que dispõe para julgamento e exercício do cargo, mas também imparcial devido a distância que mantém das partes – por integrar outro Poder ou função Estatal. Na Administração tributária, essa distância interpartes não é tão grande e não existem garantias como as judiciais – o que

reforça a tese de que quando a Administração julga contra seus interesses realiza um julgamento justo e definitivo. Tais regras também são observadas na jurisdição judicial nos artigos 144 e 145 do Código de Processo Civil.

Então, se em ambos os casos, é o próprio Estado que julga contra si próprio, o que diferencia essas jurisdições no que se refere à imparcialidade? A resposta está na liberdade de julgamento, atividade criativa do juiz, distanciamento entre as partes e garantias do cargo ocupado. Na jurisdição judicial, existe ampla liberdade de julgamento e criação de normas para a resolução do caso concreto; na jurisdição administrativa não existe essa ampla liberdade estando o julgador vinculado aos princípios da administração pública (legalidade, moralidade, publicidade, eficiência e impessoalidade). Na via administrativa, não existem garantias referentes ao cargo, como na judicial, e o distanciamento entre as partes naquela é menor que nessa.

A atividade criativa-normativa do juiz judicial é maior, de forma que pode deixar de aplicar uma norma legal por entender que o fim da legislação contraria o interesse da sociedade, o bem comum e a dignidade da pessoa humana. Avalia-se, diretamente, o interesse do cidadão diante da norma aplicada no caso em concreto, assim como coloca-se no mesmo plano os demais interesses em jogo; enquanto que o julgador administrativo deve se ater à lei e demais princípios administrativos, aplicando seus termos de forma integral, interpretando a lei conforme o interesse geral, em plano imediato e prioritário, avaliando-se, diretamente, o interesse público, e, por último, ou em plano mediato ou secundário, o interesse do particular.

Assim o Código de Processo Civil prevê: “Ao aplicar o ordenamento jurídico, o juiz atenderá aos fins sociais e às exigências do bem comum, resguardando e promovendo a dignidade da pessoa humana e observando a proporcionalidade, a razoabilidade, a legalidade, a publicidade e a eficiência”; de forma semelhante está contido no art. 1º da legislação administrativa processual.

Esse apresenta visão mais restrita, aquela visão mais aberta/abrangente; um pode enxergar a legislação por mais ângulos, o outro apresenta visão mais cega; um observa o contexto geral, o outro o contexto específico; um tem mais liberdade de ação, outro menos liberdade; um observa plurais contextos, outros singulares contextos; um está autorizado a analisar todos os interesses das relações jurídicas e das normas postas à sua disposição, outro está vinculado a analisar apenas os interesses públicos das relações jurídicas e das normas

postas à sua disposição; um possui interpretação mais livre, o outro mais escrava; um possui poder de interpretação mais frouxo, o outro mais rigoroso; uma é mais flexível, outra é mais rígida.

Ressalto, por oportuno, a hierarquia das normas processuais administrativas. Os processos específicos são regidos por suas legislações específicas – é o caso do processo administrativo tributário, o qual dispõe do Decreto 70.235/72. No que essa legislação for omissa, aplica-se de forma subsidiária e supletiva a Lei Geral do Processo Administrativo, Lei 9.784/99. Além de possuir disposição específica (Art. 69), trata-se de lei mais recente e geral. Além dessas duas normas, chamo à atenção disposição contida no Código de Processo Civil de 2015, o qual ressalta que “Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente”. Conclusão óbvia é a de que os processos – tributário, administrativo e civil, apresentam grandes semelhanças.

Apesar de existirem contextos diferentes de aplicação da lei, existem casos em que o julgador administrativo – cuja visão é mais restrita, rígida, rigorosa, de menor ângulo, específica, escravizada e singular; é favorável ao cidadão, o que demonstra imparcialidade, igualando-se, nesse momento, a Jurisdição administrativa à Jurisdição judicial, em especial por força da separação dos poderes. Assim, existe proporção jurídica distinta entre a jurisdição judicial e a administrativa: mas existe a jurisdição administrativa, conforme já amplamente discutido nesta tese.

A ampla defesa encontra-se prevista no artigo 29 da Lei geral do processo administrativo, o qual escreve que os interessados podem propor ações probatórias. O art. 32 também prevê disposições referentes ao princípio citado, assim como o art. 27 e 36, 37 e 38.

O contraditório também encontra-se presente, conforme previsão contida nos arts. 44 e 46. Semelhantes disposições são encontradas na legislação processual tributária – Decreto 70.235/72, nos parágrafos 3º e 4º do Art. 16, bem como no Art. 17, 18, 21 e 59. O Código de Processo Civil também possui previsão de tais princípios, conforme previsto nos artigos art. 327, art. 503, §2º do art. 962, art. 7º, art. 115 e art. 329. Relativo à ampla defesa tem-se o art. 336, art. 369, §2º do art. 910, art. 917, §6º do art. 968 e art. 7º.

Publicidade e duração razoável do processo, encontram-se presentes na Lei 9.784/99 os seguintes dispositivos: art. 24, §1º do art. 31, art. 39, art. 49, art. 59 e inciso V do § único do art. 2º. Esses princípios também são vistos nos seguintes dispositivos do CPC: art. 189, art. 11, inciso II do art. 139, § único do art. 685.

Como exemplos do duplo grau de jurisdição e boa-fé, no processo administrativo tem-se: inciso IV do § único do art. 2º, inciso II do art. 4º, inciso X do § único do art. 2º, art. 21 e art. 56. Ainda no processo administrativo tributário, tem-se os incisos I e II do Art. 25 e os parágrafos 5º, 8º, 9º do mesmo dispositivo, bem como os incisos I e II do Art. 26. No Código de Processo Civil previsões semelhantes se encontram nos artigos seguintes: art. 496, art. 996, art. 997, art. 5º, §2º do art. 322, §3º do art. 489.

Sobre a adequação e cooperação na jurisdição administrativa, tem-se: inciso VI do § único do art. 2º, inciso IX do § único do art. 2º, inciso IV do art. 4º, § único do art. 6º, art. 29 e art. 31. Pelo Código de Processo Civil, tem-se: art. 297, inciso III do art. 311, inciso III do art. 327, art. 6º, art. 67, §3º do art. 357.

Referente a eficiência e efetividade, o Código de Processo Administrativo Federal prevê que: art. 2º, inciso III do § único do art. 2º, inciso VIII do § único do art. 2º, inciso IX do § único do art. 2º, prazos para julgamento e impulso oficial. No Processo Administrativo Tributário tem-se os incisos I, II e III do Art. 42, bem como seu parágrafo único, o Art. 43 e o Art. 45. Pelo Código de Processo Civil: art. 8º, inciso VI do art. 139, art. 1.069 e o art. 927.

Pela territorialidade e indelegabilidade no âmbito do processo administrativo federal tem-se que: art. 11, art. 13, art. 12. No contexto da jurisdição judicial, tem-se: art. 16, art. 21, regras de competência previstas nos artigos 22 e seguintes do CPC, art. 927, art. 67.

Pelo princípio do juiz natural, o julgador deve ser autoridade pré-constituída pela legislação, deve existir impossibilidade de derrogação das competências, bem como indisponibilidade dessas competências, e não pode haver autoridade investida por exceção (extraordinariamente ou de forma especial). Pela Legislação administrativa, o Estado tem o dever de explicitamente emitir decisão nos processos administrativos e sobre solicitações ou reclamações, em matéria de sua competência, confira-se os artigos 47 e 49.

Se há autoridade competente para julgamento, significa que ela é pré-constituída, portanto, sua competência não surge dos fatos apresentados para julgamento, mas sim de

legislação prévia (Decreto, Portaria ou mesmo da própria Lei). Assim, se existe autoridade prévia, constituída por legislação, inexistente um julgador investido extraordinariamente para julgar a situação, o que está de acordo com a Constituição Federal que proíbe Tribunal de Exceção. Por tais razões que a legislação processual administrativa federal prevê os seguintes dispositivos: art. 11, art. 13, art. 17 e inciso II do § único do art. 2º. Pelo Decreto 70.235/72, observa-se a aplicação do princípio nos seguintes itens: Art. 24, Art. 25 e incisos e parágrafos do Art. 59. Já o Código de Processo Civil prevê que: art. 43, art. 42, art. 44 e art. 1º.

A igualdade formal e material é observada no processo administrativo através dos seguintes dispositivos: art. 2º, inciso IV do § único do art. 2º, inciso XII do § único do art. 2º, inciso IX do § único do art. 2º e inciso VI do § único do art. 2º. Pelo Código de Processo Civil, tem-se a previsão contida no art. 7º e inciso I do art. 139.

Por todo o exposto, é possível concluir pela existência de um devido processo legal administrativo e um devido processo legal judicial, ambos substantivos, pois objetivam a Justiça da decisão, analisados conforme enfoques (interesses) distintos (social e público, pessoal e estatal e etc.). Enquanto cláusula aberta, o processo pode ser considerado devido e legal quando: igualitário, eficiente, efetivo, célere, razoável, proporcional, amplo, com possibilidade de defesa para ambas as partes, quando exercido em contraditório, juridicamente seguro, confiável, segue as disposições legais, quando julgado sob um rito e por um julgador ordinário ou comum, constituído previamente aos fatos. Ambos os procedimentos, administrativo e judicial, podem ser assim considerados<sup>111</sup>.

Assim, a atuação da Administração Processual Tributária é fundamentada na observância de todos os princípios constitucionais processuais previstos, implícita ou

---

111 “As countries in the civil law tradition have moved toward republican forms of government, the adjectival rules of Roman law have similarly been applied to check the exercise of governmental power. The foundations of French administrative law were developed almost entirely as a product of certain general principles of process and procedure. At the close of World War II, the Conseil d’Etat decided two leading cases, *Aramu* 369 and *Dame Veuve Trompier Gravier*; 370 concerning the right to be heard in defense against adverse government decisions. In both, existing law did not impose a duty on the decision-making authority to inform the affected individual of the measure that it would take. Nonetheless, in *Dame Veuve Trompier-Gravier*, the Conseil d’Etat declared that a measure that adversely affects individual interests could not “legally” be taken without providing the individual with notice and an opportunity to contest it. 371 In *Aramu*, the Conseil d’Etat went further, proclaiming that an act of the executive branch was illegal if it violated the “applicable general principles of law, even in the absence of a [legal] text.” 372 Seemingly bold pronouncements for a civil law tribunal, the Conseil d’Etat insisted that “when the judge applies general principles, he interprets the presumed will of the legislator and does not create law.” Whatever is made of this characterization, it is now settled that general principles may trump administrative acts and, in certain circumstances, can even prevail against statutes”. KOTUBY, Charles T.; SOBOTA, Luke A. **General Principles of Law and International Due Process**. Oxford: Oxford Press, 2017. p. 67.

explicitamente, no rol de Direitos e Garantias Fundamentais do indivíduo, o que permite concluir que o processo administrativo é garantista de direitos individuais<sup>112</sup>. Entretanto, a ação estatal, refiro-me aos atos administrativos processuais, devem obedecer a princípios e critérios específicos para terem validade, tais como a moralidade, publicidade, eficiência, impessoalidade e legalidade. Noutros termos, o processo administrativo deve obediência ao princípio do devido processo legal, mas cada ato praticado dentro do processo devido deve estar sujeito aos critérios constitucionais contidos na cabeça do Artigo 37 da Carta Cidadã.

Assim, a Constituição limita a atuação administrativa à prática de condutas que sejam legais, morais, públicas, eficientes e impessoais, além de proporcionais e razoáveis, portanto,

---

112 Luigi Ferrajoli centra sua abordagem partindo do pressuposto que o garantismo surge exatamente pelo descompasso existente entre a normatização estatal e as práticas que deveriam estar fundamentadas nelas. No aspecto penal, destaca o autor que as atuações administrativas e policiais andam em descompasso com os preceitos estabelecidos nas normas jurídicas estatais (5). Então, a idéia do garantismo é, de um modo geral, a busca de uma melhor adequação dos acontecimentos do mundo empírico às prescrições normativas oficiais. Cria-se, pois, uma divergência entre a normatividade e a efetividade, e o garantismo seria forma de fazer a junção entre elas (...). Ou seja, o sistema seria mais garantista quando conseguisse minimizar a distância existente entre o texto da norma e a sua aplicação ao mundo empírico. Luigi Ferrajoli, na sua obra *Direito e Razão*, estabelece as bases conceituais e metodológicas do que foi chamado de garantismo penal. Todavia, percebe que os pressupostos estabelecidos na seara penal podem servir de subsídios para uma teoria geral do garantismo, que se aplique, pois, a todo o direito e a seus respectivos ramos (administrativo, civil, etc). Inicialmente, a palavra garantismo, no contexto do trabalho de Ferrajoli, seria um "modelo normativo de direito" (7). Tal modelo normativo se estrutura a partir do princípio da legalidade, que – afirma o Autor – é a base do Estado de Direito. Tal forma normativa de direito é verificada em três aspectos distintos, mas relacionados. Sob o prisma epistemológico, pressupõe um sistema de poder que possa, já no viés político do termo, reduzir o grau de violência e soerguer a idéia de liberdade – não apenas no âmbito penal, mas em todo o direito. No aspecto jurídico, percebe-se um dado curioso: o de se criar um sistema de proteção aos direitos dos cidadãos que seria imposto ao Estado. Ou seja, o próprio Estado, que pela dogmática tradicional tem o poder pleno de criar o direito e todo o direito, sofre uma limitação garantista ao seu poder. Assim, mesmo com sua "potestade punitiva", o Estado deve respeitar um elenco sistêmico de garantias que devem por ele ser efetivados. Este é o primeiro passo para a configuração de um verdadeiro Estado Constitucional de direito. O garantismo seria, no entender de Ferrajoli, uma forma de direito que se preocupa com aspectos formais e substanciais que devem sempre existir para que o direito seja válido. Essa junção de aspectos formais e substanciais teria a função de resgatar a possibilidade de se garantir, efetivamente, aos sujeitos de direito, todos os direitos fundamentais existentes. É como se a categoria dos direitos fundamentais fosse um dado ontológico para que se pudesse aferir a existência ou não de um direito; em outras palavras, se uma norma é ou não válida. Tal noção de validade será debatida mais adiante. (...) Mas Ferrajoli acrescenta um novo elemento ao conceito de validade. Para ele, uma norma será válida não apenas pelo seu enquadramento formal às normas do ordenamento jurídico que lhe são anteriores e configuram um pressuposto para a sua verificação (Kelsen). A tal procedimento de validade, eminentemente formalista, acrescenta um dado que constitui exatamente o elemento substancial do universo jurídico. Neste sentido, a validade traz em si também elementos de conteúdo, materiais, como fundamento da norma. Esses elementos seriam os direitos fundamentais (12). Essa idéia resgata uma perspectiva de inserir valores materialmente estabelecidos no seio do ordenamento jurídico, fazendo um resgate da "ética material dos valores" de Max Scheler (13). Ferrajoli afirma que o conceito de validade em Kelsen, por conseguinte, é equivocado, pois uma norma seria inválida se não estivesse de acordo com os direitos fundamentais elencados na Constituição. Assim, caso uma norma ingresse no ordenamento jurídico a partir do esquema formal de Kelsen - utilizado a reboque por Ferrajoli, configurando o conceito de vigência - e não estivesse de acordo com as normas que consagram os direitos fundamentais tal norma seria inválida, em função de não estar de acordo com a racionalidade material, pressuposto indispensável de validade das normas jurídicas. MAIA, Alexandre da. O garantismo jurídico de Luigi Ferrajoli: notas preliminares. Revista Jus Navigandi. ISSN 1518-4862, Teresina, ano 5, n 45, 1 set. 2000. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/17>. Acesso em: 29 jun. 2020.

seguras juridicamente. Assim, é importante conhecer não só os princípios relativos ao *modus operandi* da Administração, mas também conhecer os critérios de validade de cada ato seu<sup>113</sup>.

Trazendo a temática à baila desta tese, ao analisar sobre a definitividade da decisão administrativa tributária irrecorrível e favorável ao contribuinte, deve-se perguntar: o procedimento jurídico para a emissão dessa decisão está conforme os princípios processuais constitucionais? Assim, no exercício da atividade e prática de atos administrativos a Administração Pública está vinculada aos princípios supracitados que correspondem, verdadeiramente, aos fundamentos da ação da Administração<sup>114</sup>.

Constata-se que a violação das normas acima mencionadas acarreta a prática pelo agente administrativo de ato de improbidade administrativa, nos termos do artigo 11 da Lei 8.429/92: “ato de improbidade administrativa, que atenta contra os princípios da Administração Pública, qualquer ação ou omissão que viole os deveres de honestidade, imparcialidade, legalidade e lealdade às instituições”.

Pelo princípio da legalidade, verifica-se que o agente público está vinculado, no seu exercício profissional, aos termos dispostos em lei e ao bem comum, sob pena de prática de ato nulo ou inválido e ser responsabilizado civil, criminal e administrativamente. Importante observar que tal princípio não deve ser aplicado isoladamente, mas, em atenção aos demais princípios, conjuntamente, em especial, com o referente a moralidade e finalidade dos atos administrativos. Neste sentido é válido afirmar que a Administração em ação deve estar fundamentada no direito e na moralidade “para que ao legal se ajunte o honesto e o conveniente aos interesses sociais”<sup>115</sup>.

Ato administrativo moral é condição sem a qual não é válido aquele praticado pela Administração Pública no exercício de suas funções. Nas palavras de Hauriou<sup>116</sup>, o agente

---

113 “*Later in Transocean Marine Paint Association v. Commission, the ECJ held that the principle of audi alteram partem was common to the legal orders of the Member States and could therefore be invoked by private parties despite its absence in any applicable treaty. 377 Today, these and other general principles applied under the rubric of “good and fair administration” are codified as Article 41 of the Charter of Fundamental Rights of the EU, which includes the right “to be heard” and the right to administrative proceedings that are “handled impartially, fairly, and within a reasonable period of time”.* KOTUBY, Charles T.; SOBOTA, Luke A. **General Principles of Law and International Due Process**. Oxford: Oxford Press, 2017. p. 68.

114 Hely Lopes Meirelles afirma que “relegá-los é desvirtuar a gestão dos negócios públicos e olvidar o que há de mais elementar para a boa guarda e zelo dos interesses sociais”. MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 43ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2018. p. 88.

115 MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 43ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2018. p. 90.

116 HAURIOU, Maurice. **Princípios Elementares do Direito Administrativo**. Paris: Press, 1926. p. 197.

administrativo deve pautar-se na moral jurídica, ou seja, deve ser capaz de em sua ação separar aquilo que é correto daquilo que é errado, o que é honesto do desonesto e o justo daquilo que é injusto, isto porque nem tudo que é legal é correto, honesto e justo.

Aquele que age sem conformidade com a moralidade administrativa atua com ilegalidade, pois a moral é pressuposto de validade da ação administrativa, integrando o direito em sua essência. A legislação vai discorrer neste sentido como no artigo 37 da Constituição Federal, no Decreto 1.171/94 (Código de Ética do Servidor Público Civil Federal) e ainda na Lei 9.784/99, artigo 2º, parágrafo único, inciso IV.

Pelo princípio da impessoalidade ou finalidade, o agente público só deve praticar ato administrativo para atingir os fins da lei, ou seja, da norma jurídica, agindo de forma impessoal. Aqui, o princípio também abrange a impossibilidade de promoção pessoal do agente administrativo através de sua atuação profissional.

A finalidade da ação administrativa pressupõe o interesse público de modo que, agindo em benefício próprio ou de terceiros, os atos praticados pelo agente administrativo serão inválidos, fundamentados no desvio de finalidade. Neste sentido, constata-se que o princípio da finalidade está intimamente relacionado com o princípio da igualdade, ou seja, a Administração deve tratar todos os iguais na medida de sua igualdade (isonomia aristotélica).

O princípio da razoabilidade é norma implícita na Constituição Federal. Hely Lopes Meirelles<sup>117</sup> chama tal princípio de “proibição de excesso”, em razão de ser encarregado de verificar a compatibilização entre os meios e os fins dos atos administrativos, evitando-se abuso de poder. Carmen Lúcia Antunes Rocha<sup>118</sup> escreve que o princípio da razoabilidade engloba o princípio da proporcionalidade.

Por vezes, a razoabilidade aparece conectada com a discricionariedade no intuito de validação dos atos administrativos, o que não é novidade, já que inexistente qualquer proibição legal para tanto. Sendo a discricionariedade possibilidade de ação administrativa de acordo com a oportunidade e conveniência, esta ação deve estar acordada com a razoabilidade dos

---

117 MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 43ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2018. p. 95.

118 ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. **Princípios Constitucionais da Administração Pública**. Belo horizonte: Del Rey, 1994. p. 53.

atos administrativos<sup>119</sup>. Complemente-se que a Lei 9.784/99 dispõe sobre os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade em seu artigo 2º, § único, inciso IV.

O princípio da publicidade impõe a publicação oficial dos atos administrativos praticados no intuito de tornar público, ou seja, de conhecimento de toda a população, constituindo marco de produção de efeitos – marco de validade. Trata-se, portanto, de requisito de validade, eficácia e moralidade.

A princípio, todos os atos administrativos praticados pela autoridade administrativa devem ser públicos. A exceção à regra mencionada são os casos de sigilo quando a matéria envolver segurança nacional e de investigação policial. O que foi dito é corroborado pelo artigo 2º, § único, inciso IV, da Lei 9.784/99.

A publicidade abrange atos internos e externos, tais como: atos conclusos, em formação, processos administrativos em tramitação, pareceres, despachos, atas de julgamento, contratos, intimações, notificações, perícias, comprovantes de despesa e prestação de contas.

A atividade ou os atos administrativos são eficientes quando são exercidos com presteza e rendimentos. Trata-se de prestar o melhor serviço em menos tempo. Um exemplo do rendimento ou do princípio da eficiência encontra guarida na Lei 9.784/99, quando escreve no §2º do artigo 50 que pode ser utilizado meio mecânico que reproduza os fundamentos das decisões, desde que não prejudique direito ou garantias dos interessados. A Constituição Federal também prevê esse princípio (artigo 5º, inciso LXXVIII).

A segurança jurídica também merece destaque entre os princípios administrativos. Hely Lopes Meirelles<sup>120</sup> afirma que “é considerado como uma das vigas mestras da ordem jurídica, sendo, segundo J. J. Gomes Canotilho, um dos subprincípios básicos do próprio conceito do Estado de Direito”. No mesmo sentido, Almiro do Couto e Silva para quem, além da ideia de viga ou princípio do estado de direito, a segurança jurídica está relacionada com a proteção da confiança ou da estabilidade das relações jurídicas. Tal princípio encontra previsão no artigo 1º da Lei 9.784/99 e também no inciso XIII do parágrafo único do artigo

---

119 A professora Lúcia Valle Figueiredo fala que a razoabilidade deve atender aos “valores do homem médio”. FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Curso de Direito Administrativo**. 9ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2008. p. 50.

120 MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 43ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2018. p. 99.

2º, tendo este último, em atenção ao princípio da segurança jurídica, proibido a aplicação retroativa da nova interpretação<sup>121</sup>.

Por motivação, entende-se que todos os atos administrativos devem ser fundamentados. Trata-se de princípio estabelecido pela Constituição Federal e mantido pela legislação infraconstitucional. Este princípio objetiva resguardar o indivíduo do Poder Público e das intenções maliciosas das autoridades administrativas que em suas atividades devem atenção a legislação que fundam (vinculam) suas atividades<sup>122</sup>.

O princípio da motivação é refletor da máxima que vincula indivíduos e Administração Pública de que ninguém deverá deixar ou fazer alguma coisa senão em virtude de lei, assim, a Administração, em sua atuação, deve demonstrar o fundamento legal e a exposição de motivos. O não entendimento à motivação acarreta a irregularidade do ato administrativo.

---

121 Perhaps the most vibrant modern affirmation of the principle of estoppel lies in the protection of “legitimate expectations” through the fair and equitable treatment (FET) standard in modern investment law. The FET standard has been read to capture a broad spectrum of state conduct, and has served as the legal basis for decisions in numerous cases, including *Southern Pacific Properties and ADC*. A quintessential example of general principles playing a definitional role, investor-state tribunals have interpreted FET to require “stability, predictability, and consistency of the legal framework”; “protection of legitimate expectations”; “due process, and the prohibition of denial of justice”; “transparency”; and “reasonableness and proportionality.” Consanguineous with estoppel, the principle governing the protection of legitimate expectations applies “to a situation where a [State’s] conduct creates reasonable and justifiable expectations on the part of the investor . . . to act in reliance on said conduct,” and then the State fails to honor those expectations and thereby “cause[s] the investor . . . to suffer damages.” Thomas Wälde, in his separate opinion in the *Thunderbird* case, likened the protection of “legitimate expectation” to common law estoppel, the Latin maxim “*venire contra factum proprium*,” the civil law concept of *actos propios*, and the German phrase “*Vertrauensschutz*.” Other decisions, however, have deemed the protection of legitimate expectations to be a principle unto itself when a private party relies on the representations of a sovereign. Like estoppel, this principle is “based on converging considerations of good faith,” and finds its roots in the legal traditions of many national jurisdictions, including German, French, English, and Venezuelan law; 224 Brazilian law; Argentine law; and the law of the European Union. 226 Although the proper categorizations can be debated, the decisional law concerning legitimate expectations and the FET standard illuminates the general principle of estoppel. KOTUBY, Charles T.; SOBOTA, Luke A. **General Principles of Law and International Due Process**. Oxford: *Oxford Press*, 2017.

122 “Outro princípio, voltado como o da publicidade ao controle popular sobre o exercício da função jurisdicional, é o da necessária motivação das decisões judiciais. NA linha de pensamento tradicional a motivação das decisões judiciais era vista como garantia das partes, com vistas à possibilidade de sua impugnação para efeito de reforma. Era só por isso que as leis processuais comumente asseguravam a necessidade de motivação. Mais modernamento, foi sendo salientada a função política da motivação das decisões judiciais, cujos destinatários não são apenas as partes e o juiz competente para julgar eventual recurso, mas quisquis de populo, com a finalidade de aferi-se em concreto a imparcialidade do juiz e a legalidade e justiça das decisões. Por isso diversas Constituições – como a belga, a italiana, a grega e diversas latino-americanas - haviam erguido o princípio da motivação à estatura constitucional, sendo agora seguidas pela brasileira de 1988, a qual veio a adotar em norma expressa o princípio nque antes se entendia defluir do §4º do art. 153 da Constituição de 1969”. CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria Geral do Processo**. 31ª Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2015. p. 68.

Para atendimento deste princípio, deve-se indicar os fatos, os direitos, a causa, os elementos e o dispositivo legal de fundamento à ação. Neste sentido, a regra geral é a obrigatoriedade da motivação<sup>123</sup>.

---

123 Neste sentido, artigo 2º, parágrafo único, e artigo 50, parágrafo primeiro, da Lei 9.784/99.

## 5 O DIREITO DE PETIÇÃO E O ACESSO ÀS JURISDIÇÕES ADMINISTRATIVA E JUDICIAL

Este título objetiva examinar o direito de petição enquanto instrumento de acesso às jurisdições administrativa e judicial, situação científica que nos permitirá aproximar as jurisdições citadas, numa tentativa de demonstrar, no futuro, que, se há coisa julgada no âmbito judicial, existirá preclusão administrativa jurisdicional no processo administrativo tributário; bem como que, se existe definitividade *endo* e *exo* processual judicial e, como regra, definitividade *endo* processual administrativa – haverá possibilidade de definitividade *exo* processual administrativa para situações excepcionais.

A origem do direito de petição está relacionada com a participação do indivíduo nas decisões tomadas pelo Estado<sup>124</sup>. Mesmo no Constitucionalismo antigo havia a participação dos indivíduos na composição das decisões estatais. O exercício desse direito, apesar de informal, ocorria com as reclamações, sugestões, emissão de opiniões e representações junto ao detentor do Poder Executivo. Na origem a função instrumentária do direito de petição estaria relacionada com o exercício de direitos naturais, ou seja, adquiridos com o nascimento<sup>125</sup>.

Noção introdutória é trazida por Marcos Afonso Borges<sup>126</sup>, para quem:

---

124 "O direito de petição, com a função de direito-meio, surge na sociedade política como necessidade de garantir a vigência efetiva de direitos de origem, por assim dizer, direitos naturais, e por isso, há quem sustente que ele carece de positivação". BONIFÁCIO, Artur Cortez. **Direito de Petição - Garantia Constitucional**. São Paulo: Editora Método, 2018. p. 75.

125 Para De Plácido e Silva: "Petição. Derivado do latim *petitio*, do verbo *petere* (dirigir-se, reclamar, solicitar), no sentido geral, quer exprimir reclamação, pedido ou requerimento, formulado perante autoridades administrativas ou perante o poder público, a fim de que se exponha alguma pretensão, de que se faça algum pedido ou para que se dê sugestão. Assim, na linguagem forense, sem fugir à significação originária, exprime a formulação escrita de pedido, fundado no direito da pessoa, feita perante o juiz competente ou que preside o feito. Dessa forma, tantas vezes formule a pessoa pedidos perante o juiz, ou solicite sua intervenção para que se cumpra uma regra processual ou se promova um ato forense, o escrito em que esse pedido, essa solicitação, se fizer, constitui uma petição. É, pois, o requerimento. Se se mostra o primeiro feito, em virtude do qual a ação terá início, diz-se, propriamente, petição inicial. Petição. Na terminologia do Direito Público, distingue o direito que compete a toda pessoa, em virtude do qual se lhe assegura o direito de representação ou de reclamação perante as autoridades públicas a respeito de fatos que se mostrem ofensivos a seus direitos ou aos interesses coletivos. Fundados, pois, nesse direito, todos podem dirigir-se às autoridades públicas para formular reclamações ou fazer pedidos que sejam de seu interesse ou de interesse coletivo". SILVA, Oscar Joseph de Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. São Paulo: Editora Forense, 2016. p. 370-371.

126 BORGES, Marcos Afonso. **Teoria e Prática do Processo Civil: doutrina, jurisprudência e legislação**. São Paulo, Editora Bestbook, 1999. p. 379.

Petição. Na terminologia do direito público, petição é o meio posto à disposição de todo cidadão, a fim de que este possa exercer o direito de representar ou reclamar, perante qualquer autoridade pública, acerca de fatos ameaçadores ou violadores de seus direitos ou dos da coletividade. Constitui ela, assim, a materialização de um direito concedido à pessoa física ou jurídica, e garantido pela maioria das constituições modernas, de postular perante o Executivo, o Legislativo e o Judiciário.

No período monárquico, esse direito surge, como regra, pela classe elitizada para a obtenção de privilégios junto ao Rei que, influenciado pelo cristianismo, tendia a ser misericordioso. Artur Cortez Bonifácio escreve que "expressão viva desse período foram os forais ou cartas de franquia, documentos convencionados e concessivos da outorga de direitos pelos Monarcas aos Súditos"<sup>127</sup>. A Magna Carta do Rei João-Sem-Terra apresenta-se como marco histórico desse direito, cuja implícita previsão encontra respaldo no artigo "40. *To no one will we sell, to no one will we refuse or delay, right or justice*"<sup>128</sup>.

Ainda na virada do constitucionalismo antigo para o clássico/liberal, apresenta-se como documento histórico que contém, ainda implicitamente, o direito de petição o "Petition of Rights" de 1628, o qual estabeleceu que nenhum tributo seria cobrado sem o consentimento de diversas classes sociais da época<sup>129</sup>, o que necessitava do exercício de petições para tanto, confira-se<sup>130</sup>:

127 BONIFÁCIO, Artur Cortez. **Direito de Petição – Garantia Constitucional**. São Paulo: Editora Método, 2018. p. 76.

128 Osório Silva Barbosa Sobrinho escreve: “Há quem afirme, como Enzo Cheli (1959, p.640), que o direito de petição foi contemplado pela primeira vez em um documento escrito na Magna Carta de 1215, quando esta se utilizou da seguinte fórmula: ‘nulli vendemus, nulli negabimus aut differemus rectum vel justitiam’, como se verá logo adiante. A despeito da opinião desse autor, o mais aceito é que o direito de petição tem sua origem mais remota na petição de direito 12. Assim dispunha: I – Os lordes espirituais e temporais e os comuns, reunidos em Parlamento, humildemente lembram ao rei, nosso soberano e senhor, que uma lei feita no reino do rei Eduardo I, vulgarmente chamada Statutum de tallagio non concedendo, declarou e estabeleceu que nenhuma derrama ou tributo (tallage or aid) seria lançada ou cobrada neste reino pelo rei ou seus herdeiros sem o consentimento dos arcebispos, bispos, condes, barões, cavaleiros, burgueses e outros homens livres do povo deste reino; que por autoridade do Parlamento, reunido no vigésimo quinto ano do reinado do rei Eduardo III, foi decretado e estabelecido que, daí em diante, ninguém podia ser compelido a fazer nenhum empréstimo ao rei contra a sua vontade, porque tal empréstimo ofenderia a razão e as franquias do país; que outras leis do reino vieram preceituar que ninguém poderia ser sujeito ao tributo ou imposto chamado benevolence ou qualquer outro tributo semelhante; que os nossos súditos herdaram das leis atrás mencionadas e de outras boas leis e provisões (statutes) deste reino a liberdade de não serem obrigados a contribuir para qualquer taxa, derramo, tributo ou qualquer outro imposto que não tenha sido autorizado por todos, através do Parlamento (Miranda, 1990, p. 17)”. SOBRINHO, Osório Silva Barbosa. **Direito Constitucional de Petição: Exercício da Cidadania**. Brasília: Editora ESMPU, 2016. p. 46.

129 **Normas de Direitos Humanos**. Disponível em: [http://www4.policiamilitar.sp.gov.br/unidades/dpcdh/Normas\\_Direitos\\_Humanos/PETI%C3%87%C3%83O%20DE%20DIREITOS%20-%201628.pdf](http://www4.policiamilitar.sp.gov.br/unidades/dpcdh/Normas_Direitos_Humanos/PETI%C3%87%C3%83O%20DE%20DIREITOS%20-%201628.pdf). Acesso em: 02 mai 2020.

130 MIRANDA, Jorge. **Textos Históricos do Direito Constitucional**. 2ª ed. Lisboa: Imprensa Nacional, 1980. p. 17.

I. Os lordes espirituais e temporais e os comuns, reunidos em parlamento, humildemente lembram ao rei, nosso soberano e senhor, que uma lei feita no reinado do rei Eduardo I, vulgarmente chamada Statutum de tallagio non concedendo, declarou e estabeleceu que nenhuma derrama ou tributo (tallage or aid) seria lançada ou cobrada neste reino pelo rei ou seus herdeiros sem o consentimento dos arcebispos, bispos, condes, barões, cavaleiros, burgueses e outros homens livres do povo deste reino;

Após as Revoluções Puritana e Gloriosa, surge, em 1689, o Bill of Rights, documento que contém o Direito de Petição, expresso em seu texto. Segundo o texto, no quinto item, os súditos ingleses dispunham de direito para apresentar petições ao Rei, sendo ilegais as prisões e vexações de qualquer espécie que sofram por esta causa<sup>131</sup>. As petições eram dirigidas ao Rei em razão de concentrar, em sua pessoa, as três funções estatais. Nessa época, ainda não existia a doutrina da tripartição de poderes, oriunda do período do liberalismo<sup>132</sup>.

Na França, a Declaração Universal de Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 não previu de forma expressa esse direito. Seus ideais, entretanto, comportam a interpretação no sentido de existir implicitamente a possibilidade de exercício desse direito. A Constituição Francesa, de modo contrário, prevê expressamente esse direito no Título I, §3º Dos Direitos Naturais e Civis: "*La liberté d'adresser aux autorités constituées des pétitions signées individuellement*". Tal direito também encontra-se previsto na *Charter Constitutionnelle du 4 juin 1814*, a qual prevê que "*Article 53. - Toute pétition à l'une ou l'autre des Chambres ne*

---

131 **The Avalon Project – Documents in Law, History and Diplomacy.** Disponível em: [https://avalon.law.yale.edu/17th\\_century/england.asp](https://avalon.law.yale.edu/17th_century/england.asp). Acesso em: 05 mai 2020.

132 Para René David: “O prejuízo causado a um indivíduo pela administração não comprometia, juridicamente, a responsabilidade da Coroa, mas poderia suscitar, ao encargo desta, uma obrigação moral de reparação. Desde o fim do século XIII encontrou-se uma solução para esse problema: a petition of right. A pessoa lesada não tem nenhum direito que lhe permita agir perante as Cortes Reais contra a Coroa, mas pode pedir a esta, como graça, que se deixe julgar como um particular. Ela dirige, para tanto, uma humilde petição ao soberano. Se a petição for deferida, o Home Secretary apõe na petição a menção Fiat justitia!, e o processo passa a seguir seu andamento perante as Cortes Reais, como se o réu não fosse a Coroa. O poder do Home Secretary era em tese plenamente discricionário; não se poderia mover uma ação perante às Cortes questionando uma recusa sua. Na prática, era usual autorizar a ação (Fiat justitia) todas as vezes que a reivindicação do autor da petição parecia verossímil. O procedimento da petition of right podia ser empregado no caso de inexecução de um contrato por parte da Coroa ou – embora se trate tecnicamente de uma ação envolvendo uma responsabilidade delitual – para reaver bens móveis ou imóveis, caídos sem justa causa sob a posse da Coroa. Em compensação, não podia ser utilizado para argüir uma responsabilidade delitual, baseada num tort (dano) cometido por um agente da Coroa em prejuízo de um indivíduo. Nesse caso, o adágio The King can do no Wrong, entendido stricto sensu, prevaleceria: não se quis admitir que a Coroa pudesse cometer o erro sobre o qual, pelo menos em tese, estava fundada toda responsabilidade delitual, e inclusive a responsabilidade daquele que cometeu um dano”. DAVID, René. **Os Grandes Sistemas Jurídicos Contemporâneos.** São Paulo: Martins Fontes, 1986. p. 186-189.

*peut être faite et présentée que par écrit. La loi interdit d'en apporter en personne et à la barre*<sup>133</sup>.

A Constituição de Cádiz de 1812, na Espanha, também previu esse direito, bem como a Constituição de 1837, confira-se<sup>134</sup>: "*Todo español tiene derecho de dirigir peticiones por escrito á las Cortes y al Rey, como determinen las leyes*". Em 1822, em Portugal, esse direito encontrou previsão constitucional:

16 Todo o Português poderá apresentar por escrito às Cortes e ao poder executivo reclamações, queixas, ou petições, que deverão ser examinadas. 17 Todo o Português tem igualmente o direito de expor qualquer infracção da Constituição, e de requerer perante a competente Autoridade a efectiva responsabilidade do infractor<sup>135</sup>

Nos Estados Unidos, destaca-se a Declaração do Bom Povo da Virgínia de 1776, que possuía a seguinte previsão:

VIII Que em todo processo criminal, incluídos naqueles em que se pede a pena capital, o acusado tem direito de saber a causa e a natureza da acusação, ser acareado com seus acusadores e testemunhas, **pedir provas em seu favor** e a ser julgado, rapidamente, por um júri imparcial de doze homens de sua comunidade, sem o consentimento unânime dos quais, não se poderá considerá-lo culpado; tampouco pode-se obrigá-lo a testemunhar contra si próprio; e que ninguém seja privado de sua liberdade, salvo por mandado legal do país ou por julgamento de seus pares<sup>136</sup>

Na Constituição Americana, através de suas emendas existe previsão expressa sobre o tema:

EMENDA I O Congresso não legislará no sentido de estabelecer uma religião, ou proibindo o livre exercício dos cultos; ou cerceando a liberdade

133 **Conseil Constitutionnel. Petitions.** Disponível em: <<https://www.conseil-constitutionnel.fr/les-constitutions-dans-l-histoire/charte-constitutionnelle-du-4-juin-1814> Petition: 1. Demande présentée par écrit au president d'une assemblée parlementaire par une ou plusieurs personnes, et tendant généralement à obtenir réparation d'une injustice don't ils s'estiment victims. Les petitions sont renvoyées à la commission compétente qui désigne un rapporteur et decide de la suite à leur donner (art. 147 RAN). 2. Droit pour les électeurs d'une collectivité territoriale de demander l'inscription à l'ordre du jour de celle-ci d'une question relevant de sa competence (art. 72-1 C.). 2. Droit ouvert à 500 000 personnes de saisir le COnseil économique, social et environnemental (LO du 28 juin 2010)>. Acesso em: 06 mai 2020.

134 **Constituciones Espanolas.** Disponível em: [http://www.congreso.es/docu/constituciones/1837/ce37\\_cd.pdf](http://www.congreso.es/docu/constituciones/1837/ce37_cd.pdf). Acesso em: 05 mai 2020.

135 **Constituições Portuguesas.** Disponível em: <http://www.arqnet.pt/portal/portugal/liberalismo/const822.html> . Acesso em: 06 mai 2020.

136 **Declaração de Direitos do Bom Povo da Virgínia.** Disponível em: <http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/declaracao-de-direitos-do-bom-povo-de-virginia-1776.html>. Acesso em: 06 mai 2020.

de palavra, ou de imprensa, ou o direito do povo de se reunir pacificamente, e de dirigir ao Governo petições para a reparação de seus agravos<sup>137</sup>

O Constitucionalismo liberal foi marco histórico para a promoção de direitos e garantias individuais, em especial, àqueles relacionados aos direitos de liberdade, como o direito de petição, encarado como direito de reclamação, sugestão e queixa. Conforme visto historicamente, esse é um direito de liberdade, exercido pelo cidadão para se comunicar com o Estado e seus diversos órgãos, reclamando, sugerindo, impugnando e se queixando de sua atuação social. É um direito que pode ser exercido individualmente ou coletivamente, conforme evolui a sociedade, os direitos e o Estado. Nas palavras de Artur Cortez Bonifácio<sup>138</sup> "esse é um direito de interação entre o indivíduo, singular ou coletivamente considerado, e os poderes públicos e os órgãos em que se expressam, que vindica uma participação política efetiva, num contexto de instrumentalidade e materialidade visíveis".

Elevando seu sentido instrumental ou processual, esse é um meio para o atingimento de um fim. É forma pela qual se promove o relacionamento entre o indivíduo e o Estado ou seus órgãos encarregados das suas funções. Através deste instrumento jurisdicional é que o indivíduo promove e protege Direitos e Garantias Fundamentais<sup>139</sup>. Para todo exercício do direito de petição, corresponde um processo e uma tomada de decisão – institutos que encontram regência na Legislação Processual Administrativa (Lei 9.784/99). Obviamente,

---

137A **Constituição dos Estados Unidos da América.** Disponível em: <http://www.uel.br/pessoal/jneto/gradua/historia/recdida/ConstituicaoEUARecDidaPESSOALJNETO.pdf>. Acesso em: 06 mai 2020.

138 BONIFÁCIO, Artur Cortez. **Direito de Petição - Garantia Constitucional.** São Paulo: Editora Método, 2018. p. 81.

139 “Portanto, todos os autores cujas lições foram acima transcritas comungam com o mesmo entendimento: os direitos fundamentais encontram-se discriminados e positivados na Constituição, sendo, portanto, em número limitado. Por fim, a harmonia continua na afirmativa de que eles se sobrepõem aos demais direitos, especificamente por terem matriz constitucional. Entretanto, não chegam esses autores a especificar quais são os direitos fundamentais, ficando no campo de uma generalidade sem conteúdo, ou, pelo menos, com conteúdo indeterminado. [...] Conforme visto pela análise doutrinária procedida por Maria Garcia, [...] desses direitos e garantias alguns seriam formalmente fundamentais e outros, formal e materialmente fundamentais – aos quais, e apenas a estes, a Constituição teria atribuído regime constitucional de direitos fundamentais. A seguir, os parâmetros de Lassalle para a qualificação da lei fundamental (a Constituição, portanto), seriam considerados fundamentais: 1º) os direitos básicos, mais do que os demais, alicerces, base antropológica dos direitos fundamentais; 2º) fundamentos de outros direitos: os direitos fundamentais deverão “informar e engendrar” os demais direitos constitucionalmente assegurados, além de outros materialmente constitucionais; e 3º) esses direitos fundamentais existem porque necessariamente devem existir, “o que são e como são, sem poderem ser de outro modo”, regendo-se por uma “necessidade ativa”, “uma força eficaz e determinante que atua sobre tudo o que nela se baseia”, ou fundamentada – “fazendo-a assim e não de outro modo”. SOBRINHO, Osório Silva Barbosa. **Direito Constitucional de Petição: Exercício da Cidadania.** Brasília: Editora ESMPU, 2016. p. 32.

esses processos administrativos podem ser mais ou menos complexos, mas são inaugurados pelo exercício do direito de petição<sup>140</sup>.

Neste ponto, importante mencionar que a própria legislação executiva (Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, menciona que o exercício do direito de petição – relacionado a impugnação do crédito tributário lançado, inaugura a fase litigiosa (contenciosa) do processo administrativo tributário, a qual dispõe das garantias constitucionais outrora mencionadas. Trata-se de processo simplificado que conta com dispositivos semelhantes àqueles existentes no Código de Processo Civil (tais como, revelia, instrumentos probatórios e etc.). Inclusive o direito de petição no processo administrativo tributário é exercido em duas instâncias – uma inaugural e outra revisora, o que nos remete a uma noção de independência de julgamento, ou durante o trâmite processual, a qualquer momento, para a juntada de documentos novos. Os meios de intimação são iguais aos do processo civil (intimação pessoal realizada pelo agente tributário, postal, eletrônica ou por edital)<sup>141</sup>.

Assim, aproximando a discussão para a temática desta tese, verifica-se que é um direito do contribuinte iniciar um processo administrativo de controle de atos estatais – revisão do ato administrativo de cobrança (processo administrativo tributário ou procedimento administrativo tributário), bem como de ingressar em juízo quando tem direito e garantia fundamental violado por esse último. O contrário, entretanto, para os fins desta tese, não é verdadeiro. O Estado não pode pedir ao Estado a anulação de ato administrativo emitido em processo administrativo que lhe foi desfavorável. Portanto, esse direito, natural do cidadão, é inexistente ao Estado quando objetiva invalidar atos administrativos desfavoráveis aos seus

---

140 De acordo com o **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal brasileiro, “A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento” (Art. 14). E ainda, “A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência” (Art. 15). “A impugnação mencionará: I - a autoridade julgadora a quem é dirigida; II - a qualificação do impugnante; III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possui; IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito; V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição” (Art. 16).

141 Importante salientar trecho do **Decreto 70.235, de 6 de março de 1972**, que aponta para o Delegado da Receita Federal a competência para o julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrativas pela Secretaria da Receita Federal, confira-se: “Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete: I - em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal; [...] II - em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 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”.

interesses, mas corretos sob o ponto de vista legal, moral, da eficiência, impessoalidade e de acordo com a publicidade.

Cito para fins de comprovar o que se alega acima, o dispositivo 45 do Decreto 70.235, de 6 de março de 1972, confira-se: “Art. 45. No caso de decisão definitiva favorável ao sujeito passivo, cumpre à autoridade preparadora exonerá-lo, de ofício, dos gravames decorrentes do litígio”. E ainda, dispositivo da mesma legislação que prevê que: “Art. 42. São definitivas as decisões: [...] II – de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição”.

Recordo neste momento o conceito de contencioso trazido por Trotobas, quando citado por Hely Lopes Meireles<sup>142</sup>, confira-se: “Entende-se por contencioso administrativo o conjunto de litígios que podem resultar da atividade da Administração”. Já Osório Sobrinho escreve que “denomina-se contencioso administrativo ao poder que tem a Administração Pública de dizer o direito nas causas em que tenha interesse e cuja sindicabilidade não lhe seja vedada”<sup>143</sup>.

A Constituição de 1988 não previu expressamente a criação do contencioso administrativo, possibilitando sua existência de forma implícita, quando aponta para as semelhanças processuais que deveriam existir entre o contencioso administrativo e o judicial. Ressalto, por oportuno, que a Constituição 1969, através da Emenda Constitucional nº 7, de 13 de abril de 1977, continha tal previsão para situações específicas, confira-se:

Art. 111. A Lei poderá criar contencioso administrativo e atribuir-lhe competência para o julgamento das causas mencionadas no artigo anterior (art. 153, § 4º).

Art. 203. Poderão ser criados contenciosos administrativos, federais e estaduais, sem poder jurisdicional, para a decisão de questões fiscais e previdenciárias, inclusive relativas a acidentes do trabalho (art. 153, § 4º).

De tais dispositivos observa-se que a Constituição limitou o número de matérias objeto do contencioso administrativo. O artigo 110 o qual é referenciado pelo artigo 111, prevê que:

Os litígios decorrentes das relações de trabalho dos servidores com a União, inclusive as autarquias e as empresas públicas federais, qualquer que seja o

---

142 MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 43ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2018. p. 25.

143 SOBRINHO, Osório Silva Barbosa. **Direito Constitucional de Petição: Exercício da Cidadania**. Brasília: Editora ESMMPU, 2016. p. 193.

seu regime jurídico, processar-se-ão perante os juízes federais, devendo ser interposto recurso, se couber, para o Tribunal Federal de Recursos.

Neste sentido, resume, Osório Silva Barbosa Sobrinho, as causas que poderiam ser submetidas ao contencioso administrativo<sup>144</sup>:

- a) as decorrentes de relações de trabalho, desde que figurasse no polo passivo, regra geral, a União, suas autarquias ou empresas públicas federais; Essa “competência” era fixada em razão da pessoa jurídica de direito público envolvida na causa.
- b) as fiscais; Estando em discussão matérias relacionadas com o fisco (tributação de um modo geral), poderia a causa ser apreciada em sede de contencioso administrativo.
- c) as previdenciárias, inclusive as concernentes a acidentes do trabalho. As causas que versassem sobre previdência social também poderiam, por lei, ser apreciadas no contencioso administrativo, mesmo que envolvessem acidente do trabalho.

Pergunta importante surge neste momento: diante do silêncio da Constituição Federal de 1988, é possível concluir que a Carta Cidadã proibiu o contencioso administrativo no Brasil? Apesar de entendimento contrário emitido pela doutrina especializada, entendemos que não houve proibição, devendo existir uma interpretação sistemática, histórica e teleológica para se chegar a essa conclusão. Confira-se comentário realizado por Osório Silva<sup>145</sup>:

Há possibilidade de dois entendimentos sobre a questão proposta: Primeiro: sim, é vedada tal instituição, por dois motivos básicos: a) o primeiro deles é histórico. A Constituição Federal foi omissa quanto à possibilidade, num claro desprezo pelo instituto, já que ele era conhecido, pois vinha do ordenamento constitucional que foi substituído; b) o outro decorre do disposto no art. 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal, que diz: “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”. Ora, se a lei não excluirá a apreciação de qualquer causa à competência do Poder Judiciário, lei que viesse a estabelecer o contencioso seria inócua.

Conforme acima exposto, entendemos que esse posicionamento doutrinário não deve prosperar, posto que a própria Constituição Federal Anterior – que previa a adoção do contencioso administrativo, dispunha de previsão quanto a inafastabilidade da tutela jurisdicional (art. 153, §4º), fato que não foi considerado impedimento para a elaboração do

144 SOBRINHO, Osório Silva Barbosa. **Direito Constitucional de Petição: Exercício da Cidadania**. Brasília: Editora ESMPU, 2016. p. 194.

145 SOBRINHO, Osório Silva Barbosa. **Direito Constitucional de Petição: Exercício da Cidadania**. Brasília: Editora ESMPU, 2016. p. 195.

contencioso administrativo. Ora, se lá a inafastabilidade da tutela jurisdicional judicial não era impeditiva para a criação do contencioso administrativo, porque atualmente seria?

Não obstante isso, o silêncio da Constituição atual possibilita adoção de hermenêutica voltada ao relacionamento entre o dispositivo referente a separação de poderes e os direitos e garantias, dentre os quais o direito de petição, o devido processo legal administrativo, contraditório, celeridade, direito adquirido, ato jurídico perfeito, coisa julgada, ampla defesa de demais garantias processuais constitucionais existentes que devem ser aplicadas em ambas as jurisdições, administrativa e judicial. A Constituição Federal atual e a legislação ordinária aproximaram tanto os processos administrativo e judicial que aquele pode ser considerado existente – em situações excepcionais em que a Administração tributária julga a favor do contribuinte, em razão das grandes semelhanças entre eles.

O contencioso administrativo previsto na Constituição de 1969 diferia daquele modelo adotado pela França outrora explicado. O modelo brasileiro objetivava a satisfação dos princípios constitucionais da administração pública, em especial o princípio da eficiência dos atos administrativos. Tais princípios eram os mesmos adotados pela Constituição Federal da atualidade. Estamos de acordo com Osório Silva Barbosa Sobrinho, para quem<sup>146</sup>:

Aliás, da conjugação de dispositivos infraconstitucionais, cujas constitucionalidades não são questionadas, com dispositivos da Constituição, nada impede – muito pelo contrário, recomenda-se – a adoção do contencioso administrativo. Veja-se, a título de exemplo:

a) A Lei n. 1.533/1951 – Lei do Mandado de Segurança –, em seu art. 5º, traz o seguinte regramento: “não se dará mandado de segurança quando se tratar: I – de ato de que caiba recurso administrativo com efeito suspensivo, independente de caução”.

b) Por sua vez, o Código de Processo Civil, no seu art. 3º, consigna: “para propor ou contestar ação é necessário ter interesse e legitimidade”. No contencioso essas exigências não são rígidas.

c) A Constituição de 1988, em seu art. 37, caput, impõe à Administração Pública a observância de vários princípios de observância estrita. São eles, na dicção constitucional: “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”.

É o princípio da eficiência que nos leva a inferir que há plenas possibilidades de ser instituído, sem atritar com a Constituição em vigor, o contencioso administrativo.

---

146 SOBRINHO, Osório Silva Barbosa. **Direito Constitucional de Petição: Exercício da Cidadania**. Brasília: Editora ESMPU, 2016. p. 196.

Assim, admitir o contencioso administrativo seria uma forma de possibilitar à Administração Pública conhecer, apurar e decidir quanto a algo que aflige o sentimento de Justiça do Cidadão, perturbando a paz social que deve ser resguardada pela própria administração (inciso VI, do artigo 4º da Constituição Federal) e a segurança jurídica (caput do art. 5º da CF)<sup>147</sup>. Ao atingir a paz social e a segurança do cidadão autorizada está a Administração a adotar meios mais modernos e eficientes de resolução de conflitos, desestimulando-se a situação conflituosa judicial. O contencioso administrativo é uma forma extremamente eficiente "[...] pois por seu intermédio, sem maiores burocracias, sem formalidades e sem custas maiores, poderá conhecer do problema que lhe é apresentado e decidi-lo prontamente"<sup>148</sup>.

Corroborando com a argumentação supracitada o fato de o Decreto 70.235, de 6 de março de 1972 prevê terminologias próprias da existência do contencioso administrativo, como, por exemplo, no art. 14 que contem a previsão de que a impugnação da exigência tributária instaura a fase litigiosa do procedimento. Não obstante isso, a legislação acima referida ainda permite julgamento com fundamento na equidade, remessa de ofício quando a decisão administrativa contrariar interesses da administração, dispositivos semelhantes ao do Código de Processo Civil – legislação responsável por regulamentar o exercício da jurisdição judicial. Embora um pouco fora de contexto, realizo corte para demonstrar que, se o juiz judicial é sujeito imparcial e independente, porque remeter de Ofício decisão sua contrária à Administração Pública?

Esse acesso ao contencioso administrativo tem como pressuposto o direito de petição, pois é instrumento, na esfera administrativa menos burocrático e pode ser exercido diretamente pelo cidadão, diferindo neste ponto para com o direito de acesso ao Judiciário, derivado do direito de petição, mas condicionado a profissional legalmente habilitado<sup>149</sup>.

---

147 “O estabelecimento do contencioso administrativo nada mais seria que uma forma de dar oportunidade à Administração Pública de, previamente, conhecer, apurar e decidir a causa que aflige o cidadão e é motivo de perturbação da paz social pela qual deve velar”. SOBRINHO, Osório Silva Barbosa. **Direito Constitucional de Petição: Exercício da Cidadania**. Brasília: Editora ESMPU, 2016. p. 196.

148 SOBRINHO, Osório Silva Barbosa. **Direito Constitucional de Petição: Exercício da Cidadania**. Brasília: Editora ESMPU, 2016. p. 197.

149 Para proporcionar esse conhecimento direto e imediato do problema levado pelo cidadão à Administração Pública, o direito de petição é o instrumento mais eficaz de que se pode dispor, especialmente pela informalidade que lhe é peculiar e pelo contato direto que proporciona entre as partes envolvidas. A tudo isso se pode e se deve acrescer a valorização da cidadania pela Constituição de 1988, epitetada “Constituição cidadã”, com o que bem se coaduna o direito de petição, que, em resumo, é o direito de o cidadão, diretamente, pedir contas de seus bens (formadores do patrimônio público, que é de todos e cada um), especialmente como estão sendo administrados. SOBRINHO, Osório Silva Barbosa. **Direito Constitucional de Petição: Exercício**

Importante lembrar que a Administração, diante do contencioso administrativo, atuará resguardando o interesse geral. Entretanto, essa não é uma barreira intransponível ao cidadão, posto que, além de seus interesses também serem avaliados – pois tem a obrigação de examinar a petição e intenção do requerente, a participação de profissional jurídico (técnico) no procedimento administrativo é facultativo, sendo até aconselhável sua utilização.

E mais, o acesso ao Judiciário para o contribuinte é pleno e inquestionável, logo, se esse obtém decisão desfavorável na esfera administrativa, então, em verdade, não houve processo administrativo (no sentido de jurisdição administrativa, justiça administrativa ou contencioso administrativo), houve simples procedimento administrativo de controle dos atos da Administração, o que possibilita ao contribuinte buscar a guarida do Judiciário para a defesa de seus direitos. Assim, o processo administrativo pode ser justo<sup>150</sup> ao contribuinte. Inclusive, conforme já explicado, existe previsão de julgamento com fundamento na equidade, que nada mais é que a visão do justo sob a ótica do julgador (Art. 26. Do Decreto 70.235/72 – “Compete ao Ministro da Fazenda, em instância especial: [...] II – decidir sobre as propostas de aplicação de equidade, apresentadas pelos Conselhos de Contribuintes”).

Concordamos com os ensinamentos de Osório Silva Sobrinho, para quem<sup>151</sup>:

O posicionamento acima esposado em nenhum momento contraria o espírito da Constituição Federal de 1988, bem como não traz qualquer infringência a dispositivo expresso, fundamentalmente, não vai de encontro ao princípio da inafastabilidade da jurisdição (art. 5º, XXXV), pois este tem mantida a sua força normativa em sua integralidade, uma vez que ao jurisdicionado, em momento algum, fica vedado o acesso ao Poder Judiciário, basta para tanto que não se conforme com a demora na obtenção de uma resposta da Administração Pública ou que a resposta obtida não lhe satisfaça.

No que concerne à Administração Pública, nada impede que obedeça ao seu próprio entendimento, desde que, obviamente, não seja ilegal, pois, assim sendo, nada impede que o Ministério Público, por meio de ação própria, ou cidadão, por intermédio da ação popular, venham a questionar decisões lesivas ao patrimônio físico ou moral da fazenda pública, independentemente, neste caso, da aquiescência da outra parte que com ela contendeu.

---

**da Cidadania.** Brasília: Editora ESMPU, 2016. p. 197.

150 “Como em direito não se raciocina com a corrupção, e sabemos que tudo que nasce está sujeito à degeneração, inclusive as criações legais, o mínimo que se espera de um administrador, e é para eles que o instituto do contencioso administrativo pode ser implantado, é que seja honesto em seu atuar, com o que estarão resguardados tanto o interesse da Administração Pública quanto o do administrado”. *Ibidem.*

151 *Ibidem.*

Entendemos, portanto, que em âmbito administrativo existem um procedimento que pode dispor de natureza mista a depender de seu resultado e dos caminhos procedimentais. Se a decisão administrativa que contesta tributo equivocadamente lançado for favorável ao contribuinte, existiria contencioso administrativo (jurisdição administrativa ou processo administrativo tributário) com respaldo constitucional e decisão estável – definitiva; *contrário sensu*, existindo decisão administrativa tributária desfavorável ao contribuinte, tratar-se-ia de procedimento administrativo tributário (controle dos atos administrativos), com igual respaldo constitucional e decisão não estável, possibilitando ao contribuinte o acesso ao Judiciário no intuito de revisar ato administrativo.

Assim, existe uma jurisdição administrativa<sup>152</sup> para esses pedidos, que inaugura um processo administrativo complexo. Trata-se de posicionamento que melhor atende a moderna linha processual em que desconcentra do juiz de direito o exercício jurisdicional e atribui, inclusive, aos árbitros (pessoa qualquer, escolhida pelas partes de uma relação problemática, capacitada e experiente para julgamento da demanda) o poder de decisão de mérito. Neste sentido, Artur Cortez<sup>153</sup> elabora seu conceito:

Com estas qualificações, o direito fundamental de petição é o direito-garantia subjetivo público que as pessoas individuais ou coletivas têm de interpor aos poderes públicos pedidos, reclamações, representações, sugestões, reivindicações, em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder, em favor de interesses particulares ou do próprio público.

Assim, enquanto direito de acesso a poderes ou funções Estatais, o direito de petição é instrumento que inaugura a busca por uma pretensão jurídica, seja na esfera judicial, seja no âmbito administrativo, colocando Estado e indivíduo em uma relação jurídica de disputa, reclamação, postulação, representação, provocação e etc. É meio pelo qual o cidadão se opõe às ilegalidades, violações e abusos de direitos, requerendo o conserto do ato estatal. Tanto em uma esfera quanto em outra, o Direito de Petição busca a defesa de direitos e interesses do indivíduo ou da coletividade.

152 Trotabas conceitua jurisdição administrativa assim: “o contencioso administrativo é, pois, mais amplo que a jurisdição administrativa, porque se a maior parte dos litígios suscitados pela atividade da Administração Pública são levados diante da jurisdição administrativa, apenas alguns litígios são levados diante da jurisdição judiciária – entende-se por jurisdição administrativa o conjunto de tribunais agrupados sob a autoridade do Conselho de Estado. A jurisdição administrativa se distingue, assim, da jurisdição judiciária, isto é, dos tribunais grupados sob a autoridade da Corte de Cassação”, com o que estabelece, também, a finalidade, a distinção e os órgãos envolvidos no contencioso administrativo. SOBRINHO, Osório Silva Barbosa. **Direito Constitucional de Petição: Exercício da Cidadania**. Brasília: Editora ESMMPU, 2016.

153 BONIFÁCIO, Artur Cortez. **Direito de Petição - Garantia Constitucional**. São Paulo: Editora Método, 2018. p. 83.

Conclui-se do exposto que o objeto do direito de petição é a defesa de direitos individuais ou coletivos perante os três poderes estatais, que estão sendo abusados ou ilicitamente violados, consequência de uma ação da Administração que pode ser de correção ou invalidação do ato proferido ou de Justiça para o cidadão/contribuinte, caso se entenda pela convalidação ou anulação, respectivamente<sup>154</sup>. A formalidade é moderada, característica que faz parte do direito de petição aplicado ao processo administrativo, tendo em vista que o mesmo inaugura o devido processo legal. O interesse deve estar presente seja individual propriamente dito, seja coletivo exercido de forma individual pelo cidadão/contribuinte.

Enquanto fundamento do devido processo legal administrativo, o direito de petição é instrumento de reclamação pelo qual o cidadão impugna ato praticado pelos agentes da Administração Pública. A finalidade, para essa tese, seria, portanto, a de representar contra atos abusivos de poder ou ilegalidades na aplicação do direito. Ato administrativo abusivo é aquele que embora legal excede os limites constitucionais do razoável e do proporcional. Ato administrativo ilegal é aquele praticado *contra legem*. Nas palavras de Artur Cortez Bonifácio<sup>155</sup>:

No exercício da função administrativa, o que se dá com a quase totalidade dos casos, o direito de petição pode vir a desencadear um processo administrativo, pressupondo a existência de níveis hierárquicos à resolução. Assim, os requerimentos, de quaisquer ordens, reclamações, representações diversas, recursos não contenciosos, informações e anseios dirigidos às autoridades, pedidos de correção de abusos e erros, pretensões, sugestões são

---

154 “O objeto do direito de petição é o exercício da defesa de direitos (próprios ou de terceiros, privados ou públicos, como se disse alhures), bem como a defesa da legalidade administrativa com a correção de atos oriundos do abuso de poder, que não deixa de ser uma ilegalidade, como já se ressaltou. O direito de petição pode ser visualizado de alguns ângulos, entre os quais dois são os principais: o do povo e o do Estado. Visto do ângulo do povo, tal direito nada mais é que um instrumento criado por si mesmo, ou por seus representantes, quando do exercício do Poder Constituinte, para controlar melhor aquilo que é seu, especialmente o patrimônio (físico e moral) público. Por sua vez, o Estado deve aceitar o direito de petição – até porque não pode deixar de fazê-lo, sob pena de incorrer em inconstitucionalidade – como uma determinação emanada de seu senhor, o povo, para que possa governar melhor, atingindo mais facilmente seu objetivo, que é o bem comum dos indivíduos. Por isso, deve acolher as informações apontando as falhas cometidas pelos exercentes dos cargos ou funções públicas, a fim de que possam ser corrigidas. Afinal, tudo que pode ser buscado pelo direito de petição é atuação consentânea com a legalidade, nada mais, nascendo daí, justamente, mais um motivo para o amplo acolhimento desse direito, uma vez que a única finalidade perseguida pelo peticionário é a atuação do Poder Público de acordo com a lei, que é uma obrigação elementar de todos, especialmente dos encarregados da guarda, conservação e aplicação da coisa pública. O direito de petição é uma das formas, talvez a mais direta, de o povo participar da administração do que é seu. Não pode, assim, ter outra finalidade que não seja a busca de um atuar dos administradores consentâneo com a legalidade. Até porque, segundo José Magalhães, “as pessoas são sensatas [...] não podem esperar do direito de petição aquilo que ele não comporta constitucionalmente” (Portugal, 1995, p. 83). Daí por que não se compreendem nem se aceitam a indiferença e a repulsa que recebe por parte de alguns. O bom administrador não tem por que a ele se furtar”. SOBRINHO, Osório Silva Barbosa. **Direito Constitucional de Petição: Exercício da Cidadania**. Brasília: Editora ESMMPU, 2016.

155 BONIFÁCIO, Artur Cortez. **Direito de Petição – Garantia Constitucional**. São Paulo: Editora Método, 2018. p. 90.

alcançados pela amplitude desse direito o qual, quando origina o contencioso administrativo, sofre o influxo de princípios como o contraditório e a ampla defesa e o impacto do poder hierárquico administrativo.

Assim, conclui-se que o direito de ação é espécie doo direito de petição. A ação seria um poder que tem o cidadão de provocar a jurisdição para aquilo que considera justo. Concordamos com Artur Cortez para quem “O direito de petição em ser um direito político e garantia constitucional antes de se distanciar do direito de ação é-lhe anterior e, em conjunto com outros princípios da Carta Política – devido processo legal, acesso à justiça e juiz natural – o substancia”<sup>156</sup>. Portanto, é um direito amplo (por ser direito subjetivo público); é lógico (porque há relação entre o sentido do direito de ação e o sentido do direito de petição – ambos exigem pronunciamento público sobre uma provocação do cidadão); e jurídico (posto que há uma pretensão em torno do pedido realizado).

Para efeitos dessa tese, entende-se o direito de petição em sua dupla vertente: material e processual, ou seja, é meio de liberdade e forma de participação popular na vida política do Estado; e é instrumento que permite o acesso aos Poderes Públicos visando a efetivação de direitos. Portanto, seria, o direito de petição, “meio – administrativo ou judicial – à resolução de demandas, a toda evidência, ante a atuação ilegal ou abusiva de poder do Estado, resultando num processo administrativo ou judicial, conforme a natureza do pedido”<sup>157</sup>.

Quanto ao sujeito ativo do exercício desse direito tem-se que a Constituição Federal Brasileira prevê, capítulo referente a Direitos e Deveres Individuais e Coletivos, que todos são iguais perante a lei, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos dos incisos que se seguem. No inciso XXXIV, alínea “a”, há previsão de 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<sup>158</sup>.

O indivíduo é o sujeito ativo e o Estado é o sujeito passivo, visto que o direito de petição é direcionado aos Poderes Públicos e, portanto, às funções estatais. O exercício desse direito compreende, para os fins dessa tese, a defesa de direitos, individuais ou coletivos, de

---

156 Op. cit., p. 92.

157 Op. cit. p. 98.

158 “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”. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, Centro Gráfico, 1988.

interesse público e do ordenamento jurídico, englobando ações políticas e administrativas, gerando processo administrativo. E também engloba atos administrativos ilegais, portanto, praticados, omissiva ou comissivamente, em desconformidade com o direito; ou atos administrativos abusivos porque legais, porém excessivos.

Diante da multiplicidade de conceitos atribuídos ao direito de petição, aponta-se para aquele que aborda o mesmo como sendo um direito processual de acesso à jurisdição, judicial ou administrativa, na busca de proteção de direitos e garantias fundamentais do cidadão ou da coletividade. É nesse sentido que o Código de Processo Administrativo prevê esse direito amplo, aplicado para a realidade administrativa. Pelo primeiro dispositivo da Lei 9.784/99 confere-se essa ideia: “Esta Lei estabelece normas básicas sobre o processo administrativo no âmbito da Administração Federal direta e indireta, visando, em especial, à proteção dos direitos dos administrados e ao melhor cumprimento dos fins da Administração”.

Para o direito de petição é interessante mencionar que a Lei 9.784/99 determina a observância dos seguintes critérios:

- a) adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;
- b) observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados;
- c) adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados;
- d) garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio; e

- e) proibição de cobrança de despesas processuais<sup>159</sup>.

Esse direito ainda está contido nas seguintes sentenças:

- a) o administrado tem direito a formular alegações e apresentar documentos antes da decisão;
- b) tem a obrigação de expor os fatos conforme a verdade;
- c) proceder com lealdade, urbanidade e boa-fé;
- d) não agir de modo temerário;
- e) prestar as informações que lhe forem solicitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos<sup>160</sup>;

---

159 “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.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

I - atuação conforme a lei e o Direito;

II - atendimento a fins de interesse geral, vedada a renúncia total ou parcial de poderes ou competências, salvo autorização em lei;

III - objetividade no atendimento do interesse público, vedada a promoção pessoal de agentes ou autoridades;

IV - atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé;

V - divulgação oficial dos atos administrativos, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas na Constituição;

VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público;

VII - indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão;

VIII - observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados;

IX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados;

X - garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio;

XI - proibição de cobrança de despesas processuais, ressalvadas as previstas em lei;

XII - impulso, de ofício, do processo administrativo, sem prejuízo da atuação dos interessados;

XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação”. BRASIL. **Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999**. Brasília, DF: Senado Federal, Centro Gráfico, 1999.

160 “Art. 3º O administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados:

I - ser tratado com respeito pelas autoridades e servidores, que deverão facilitar o exercício de seus direitos e o cumprimento de suas obrigações;

II - ter ciência da tramitação dos processos administrativos em que tenha a condição de interessado, ter vista dos autos, obter cópias de documentos neles contidos e conhecer as decisões proferidas;

III - formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente;

IV - fazer-se assistir, facultativamente, por advogado, salvo quando obrigatória a representação, por força de lei”. BRASIL. **Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999**. Brasília, DF: Senado Federal, Centro Gráfico, 1999.

f) existindo ainda previsão no sentido de que o processo administrativo pode iniciar-se de ofício ou a pedido de interessado<sup>161</sup>.

Regras processuais administrativas aproximam o direito de petição inaugural da jurisdição administrativa ao direito de petição inaugural da jurisdição judicial, confira-se<sup>162</sup>:

- a) o requerimento inicial do interessado deve ser formulado por escrito e conter órgão ou autoridade administrativa a que se dirige;
- b) identificação do interessado ou de quem o represente;
- c) domicílio do requerente ou local para recebimento de comunicações; formulação do pedido, com exposição dos fatos e de seus fundamentos; e
- d) data e assinatura do requerente ou de seu representante<sup>163</sup>.

161 “Art. 4º São deveres do administrado perante a Administração, sem prejuízo de outros previstos em ato normativo:

- I - expor os fatos conforme a verdade;
- II - proceder com lealdade, urbanidade e boa-fé;
- III - não agir de modo temerário;
- IV - prestar as informações que lhe forem solicitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos.

Art. 5º O processo administrativo pode iniciar-se de ofício ou a pedido de interessado”. BRASIL. **Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999**. Brasília, DF: Senado Federal, Centro Gráfico, 1999.

162 Tais requisitos também encontram referência na legislação estrangeira. Segundo Charles Debbasch *apud* SOBRINHO: "Les pétitions doivent être écrites, porter l'indication du nom, du domicile du pétitionnaire et être revêtues de sa signature. Aucune pétition ne peut être apportée à la barre des deux assemblées. On a voulu éviter la pression de la rue sur les assemblées et le privilège ainsi accordé à la foule parisienne, comme sous le régime de la Convention. En outre, de telles pressions sont contraires au principe d'interdiction du mandat impératif. Ces pétitions sont adressées au président de l'assemblée à laquelle elles sont destinées. Celui-ci les fait inscrire sur au rôle dans l'ordre de leur arrivée et avise leur auteur de ce numéro. Elles sont examinées par la Commission des lois qui tient un registre spécial des pétitions. Cinq possibilités sont offertes à la Commission après la fin de ses travaux et l'établissement de son rapport par le rapporteur. Elle peut classer sans suite les pétitions. Elle peut aussi les renvoyer à au ministre, à une autre commission de l'assemblée ou au médiateur (art. 6 de la loi n. 736 du 3 janvier 1973 modifié par l'article 1er de la loi n. 76-1121 du 24 décembre 1976). Elle peut aussi décider de les soumettre à la chambre". SOBRINHO, Osório Silva Barbosa. **Direito Constitucional de Petição: Exercício da Cidadania**. Brasília: Editora ESMPU, 2016. p. 269.

163 “Art. 6º O requerimento inicial do interessado, salvo casos em que for admitida solicitação oral, deve ser formulado por escrito e conter os seguintes dados:

- I - órgão ou autoridade administrativa a que se dirige;
- II - identificação do interessado ou de quem o represente;
- III - domicílio do requerente ou local para recebimento de comunicações;
- IV - formulação do pedido, com exposição dos fatos e de seus fundamentos;

e)

Especificamente quanto ao processo administrativo tributário ou procedimento administrativo fiscal tem-se que, a impugnação mencionará:

- a) a autoridade julgadora a quem é dirigida;
- b) a qualificação do impugnante;
- c) os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;
- d) as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito;
- e) se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição<sup>164</sup>.
- f)

E, por último, menciona-se quem estaria legitimado para o exercício do direito de petição processual-administrativo:

- a) maiores de dezoito anos;
- b) pessoas físicas ou jurídicas que o iniciem como titulares de direitos ou interesses individuais ou no exercício do direito de representação;
- c) aqueles que, sem terem iniciado o processo, têm direitos ou interesses que possam ser afetados pela decisão a ser adotada;

---

V - data e assinatura do requerente ou de seu representante.

Parágrafo único. É vedada à Administração a recusa imotivada de recebimento de documentos, devendo o servidor orientar o interessado quanto ao suprimento de eventuais falhas". BRASIL. **Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999**. Brasília, DF: Senado Federal, Centro Gráfico, 1999.

164 Art. 16 do **Decreto 70.235, de 6 de março de 1972**.

d) as organizações e associações representativas, no tocante a direitos e interesses coletivos; as pessoas ou as associações legalmente constituídas quanto a direitos ou interesses difusos<sup>165</sup>.

Importante ressaltar os seguintes aspectos característicos da jurisdição administrativa retirados da legislação processual administrativa brasileira:

- a) existência de condições da ação (legitimidade de parte, interesse de agir e possibilidade jurídica do pedido);
- b) capacidade processual;
- c) formalidade moderada (podendo a administração dispor de formulários prontos, o requerimento deve possuir qualificação das partes, necessidade de orientação pelo servidor para o suprimento de falhas, exposição de fatos e fundamentos, oralidade em alguns casos, produção de provas, possibilidade de assistência de advogado, apenas obediência de formalidades essenciais ao atingimento do interesse público, adoção de formas simples);
- d) existência de princípios da moderna hermenêutica processual (verdade, boa-fé, lealdade, informação, cooperação, comunicação e etc.); e
- e) processo criativo ao menos mitigado (com a atuação conforme a lei e o direito; atendimento a fins de interesse geral; objetividade no atendimento do interesse público).

Para o processo administrativo tributário tem-se que:

---

165 Art. 9º São legitimados como interessados no processo administrativo: I - pessoas físicas ou jurídicas que o iniciem como titulares de direitos ou interesses individuais ou no exercício do direito de representação; II - aqueles que, sem terem iniciado o processo, têm direitos ou interesses que possam ser afetados pela decisão a ser adotada; III - as organizações e associações representativas, no tocante a direitos e interesses coletivos; IV - as pessoas ou as associações legalmente constituídas quanto a direitos ou interesses difusos. Art. 10. São capazes, para fins de processo administrativo, os maiores de dezoito anos, ressalvada previsão especial em ato normativo próprio. BRASIL. **Decreto 70.235, de 6 de março de 1972**. Brasília, DF: Senado Federal, Centro Gráfico, 1972.

- a) existe formalidade moderada para o exercício do direito de petição;
- b) existe procedimento desenvolvido sob a batuta do devido processo legal administrativo e garantias constitucionais processuais;
- c) dispõe de diversas instâncias de julgamento;
- d) os órgãos julgadores são plurais, nunca singulares;
- e) devem julgar de acordo com o direito, porém podem julgar conforme a equidade – sentimento de justiça do julgador;
- f) existe recurso de Ofício ou remessa necessária, na linguagem processual;
- g) a decisão administrativa favorável ao contribuinte o exonera do pagamento do tributo de forma definitiva;
- h) no julgamento de segunda instância há participação do contribuinte no julgamento, através de representante dos contribuintes, o qual integra Conselho dessa natureza;
- i) as decisões devem ser colegiadas e seguem a mesma estrutura daquela emitidas pelo Poder Judiciário;
- j) contem fase de instrução processual com a possibilidade de produção de provas, como a realização de perícias, tanto por parte do contribuinte como pelo agente administrativo; e
- k) a impugnação inaugura a fase litigiosa da relação tributária, ou seja, com aquela tem-se o início da fase contenciosa do processo administrativo tributário.

Conforme se observa, todos os requisitos supracitados encontram-se também previstos, de forma similar ou semelhante, no Código de Processo Civil Brasileiro, que é onde

estão dispostas as normas de funcionamento da jurisdição judicial brasileira. Assim, nota-se claramente que há uma semelhança entre os procedimentos administrativos e judiciais.

A inafastabilidade da tutela jurisdicional administrativa significa o livre acesso do cidadão às instâncias administrativas de julgamento ou revisão de atos administrativos, direito esse que somente pode ser exercido através do direito de petição. O raciocínio é semelhante àquele relacionado à jurisdição judicial, que também é instrumentalizada pelo excessivamente formal direito de petição.

Neste sentido, são características da inafastabilidade da tutela jurisdicional administrativa: apresenta como fundamento o direito de petição; pode ser exercida por qualquer sujeito ativo (pessoa física ou jurídica, individual ou coletiva, de direito privado e, excepcionalmente, de direito público – em especial para a formação de convênios, transações de equipamentos e pessoal ou trâmite de documentos); tem natureza mista – ora jurídica judicial, ora de mero controle de atos administrativos ou processo administrativo tributário; obedece a uma formalidade moderada; permite a tutela de lesões a direitos, abusos de poder e ilegalidades; apresenta subprincípios próprios; está sujeita ao constitucional devido processo legal; está prevista sob a forma de princípio implícito na Constituição Federal e etc.

O direito de petição também fundamenta o princípio da inafastabilidade da tutela jurisdicional judicial, entretanto, o excesso de formalidade e a pluralidade de ritos é contundente nessa seara. O Código de Processo Civil, bom exemplo para o citado, regulamenta o direito de petição no âmbito judicial, para fins civis, existindo ainda: o Código de Processo Penal, para fins penais; o Código de Processo Eleitoral; o Código de Processo Tributário, para fins tributários e etc. todos, oriundos de leis que trabalham, inclusive, o direito constitucional de petição. Receberá enfoque a Lei 13.105/2015 porque é a utilizada pela Administração pública para pleitear, junto ao Poder Judiciário, a anulação de atos administrativos, proferidos em processo administrativo, em favor do contribuinte/cidadão.

É fácil observar as semelhanças das jurisdições administrativa e judicial no que tange ao direito de petição, acesso à jurisdição e inafastabilidade da tutela jurisdicional judicial e administrativa. Da análise simples e comparativa entre a da Lei de Ritos Judicial e a legislação processual administrativa, se confere o seguinte: o processo começa por iniciativa da parte; para postular em juízo é necessário ter interesse e legitimidade; toda pessoa que se encontre no exercício de seus direitos tem capacidade para estar em juízo; os atos e os termos

processuais independem de forma determinada (regra que comporta exceção); as partes poderão exigir recibo de petições, arrazoados, papéis e documentos que entregarem em cartório; o julgamento pode ocorrer através da equidade; há incidência da revelia para fatos não contestados. Além disso, são deveres das partes no processo judicial: expor os fatos em juízo conforme a verdade e não formular pretensão ou de apresentar defesa quando cientes de que são destituídas de fundamento<sup>166</sup>.

Conforme a legislação processual judicial, a petição inicial deverá indicar:

- a) o juízo a que é dirigida;
- b) os nomes, os prenomes, o estado civil, a existência de união estável, a profissão, o número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica, o endereço eletrônico, o domicílio e a residência do autor e do réu;
- c) os fatos e os fundamentos jurídicos do pedido;
- d) o pedido com as suas especificações;
- e) o valor da causa;
- f) as provas com que o autor pretende demonstrar a verdade dos fatos alegados;
- g) a opção do autor pela realização ou não de audiência de conciliação ou de mediação; e
- h) o pedido deve ser certo e determinado<sup>167</sup>.

---

166 “Art. 330. A petição inicial será indeferida quando: I - for inepta; II - a parte for manifestamente ilegítima; III - o autor carecer de interesse processual; IV - não atendidas as prescrições dos arts. 106 e 321 . § 1º Considera-se inepta a petição inicial quando: I - lhe faltar pedido ou causa de pedir; II - o pedido for indeterminado, ressalvadas as hipóteses legais em que se permite o pedido genérico; III - da narração dos fatos não decorrer logicamente a conclusão; IV - contiver pedidos incompatíveis entre si. § 2º Nas ações que tenham por objeto a revisão de obrigação decorrente de empréstimo, de financiamento ou de alienação de bens, o autor terá de, sob pena de inépcia, discriminar na petição inicial, dentre as obrigações contratuais, aquelas que pretende controverter, além de quantificar o valor incontroverso do débito. § 3º Na hipótese do § 2º, o valor incontroverso deverá continuar a ser pago no tempo e modo contratados”. BRASIL. **Decreto 70.235, de 6 de março de 1972**. Brasília, DF: Senado Federal, Centro Gráfico, 1972.

167 “Art. 319. A petição inicial indicará: I - o juízo a que é dirigida; II - os nomes, os prenomes, o estado civil, a existência de união estável, a profissão, o número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica, o endereço eletrônico, o domicílio e a residência do autor e do réu; III - o fato e os fundamentos jurídicos do pedido; IV - o pedido com as suas especificações; V - o valor da causa; VI - as provas com que o autor pretende demonstrar a verdade dos fatos alegados; VII - a opção do autor pela realização ou não de audiência de conciliação ou de mediação. § 1º Caso não disponha das informações previstas

Importante não confundir inafastabilidade com obrigatoriedade de jurisdição. Nenhuma parte está obrigada (exceto Administração ativa) a se submeter ao Processo Administrativo que apresenta-se disponível para quem busca essa plataforma de solução de conflitos. Os resultados para o cidadão, como regra, apenas podem ser positivos ou mantidos de acordo com o ato administrativo originário (que se busca revisão), inclusive com definitividade da decisão quando lhe é favorável.

A tendência do direito processual aponta para um caminho de exaurimento da jurisdição administrativa para acesso ao Poder Judiciário, como se sucedesse uma *conditio sine qua non*. É o caso das demandas previdenciárias, dos Tribunais esportivos e marítimos, tendo em vista a possibilidade de solução favorável ao cidadão. Apresenta a mesma validade a afirmação referente ao Processo Judicial. Está disponível, não significa ser obrigatório, mas uma vez iniciado deve-se aguardar o resultado da demanda, exceto se as partes interromperem o processo. Nesta situação, decisão proferida pelo Poder Judiciário poderia vir a incidir no processo administrativo tributário, paralisando-o.

E quando a decisão administrativa tributária é favorável ao contribuinte e, portanto, contrária à Administração, essa decisão goza de estabilidade, inviolabilidade e imutabilidade, logo não pode ser alterada, sequer pelo Poder Judiciário (alcançada pela preclusão administrativa jurisdicional). Trata-se de decisão de Poder, proferida de acordo com a Constituição e legislação, em sede de jurisdição administrativa em que o Estado é obrigado a promover, analisada conforme o direito e princípios da administração pública, decisão essa que não pode ser violada, nem invalidada.

Trata-se de reconhecimento de erro pela parte que a emitiu o ato administrativo de cobrança de determinado tributo que lhe retira o interesse de agir e a legitimidade para ingresso no Judiciário. É decisão de boa-fé, perfeita e acabada, proferida em sede de processo administrativo tributário (contencioso administrativo tributário). Logo, impossível de ser atacada por outro Poder sem violação da harmonia das funções. É decisão devida e legal, moral e eficiente, pública e impessoal. Justa.

---

no inciso II, poderá o autor, na petição inicial, requerer ao juiz diligências necessárias a sua obtenção. § 2º A petição inicial não será indeferida se, a despeito da falta de informações a que se refere o inciso II, for possível a citação do réu. § 3º A petição inicial não será indeferida pelo não atendimento ao disposto no inciso II deste artigo se a obtenção de tais informações tornar impossível ou excessivamente oneroso o acesso à justiça”. BRASIL. **Decreto 70.235, de 6 de março de 1972**. Brasília, DF: Senado Federal, Centro Gráfico, 1972.

O direito processual moderno aponta para uma desconcentração e descentralização do Poder jurisdicional, respectivamente, para as funções administrativas e legislativas; bem como para outros meios de solução pacífica de litígios, tais como a mediação, arbitragem, conciliação, autotutela e autocomposição, de modo que a tendência é o Poder Judiciário reduzir sua condição de protagonista na solução de conflitos, me refiro à fase destinada ao conhecimento dos fatos, e passar à condição de ator principal nas demandas destinadas à execução dos julgados e acordos proferidos por terceiros. Afinal de contas, deve existir alguém que possa determinar a execução com imperatividade.

Diante do exposto, a noção para a solução do problema é a de que o exercício do direito de petição é pressuposto para a ação em defesa de direitos, contra abusos de poder ou ilegalidades, praticadas pelos Poderes Públicos. Esse direito inaugura o litígio administrativo – o Processo Administrativo Tributário, colocando a Administração e o contribuinte em lados opostos da relação administrativa, mesmo que ocorra julgamento pelo Estado tributário. Recordo ao leitor que as instâncias administrativas são plurais, colegiadas e contam com a participação de representantes do contribuinte.

Logo, existe direito de petição, a ser exercido pelo cidadão, tanto em âmbito administrativo, quanto no legislativo e no contexto judicial. É, portanto, um instrumento democrático de concreção de direitos vinculados à cidadania e dignidade da pessoa humana, que ajuda no cumprimento dos objetivos da Federação Brasileira (sociedade livre, justa, promotora do bem-estar social, sem discriminação).

Geograficamente, é um direito que está situado na Constituição Federal, dentro do rol dos direitos e garantias fundamentais do cidadão – sendo caracterizado como um direito irrenunciável, universal, intangível, imprescritível e etc, mais precisamente no inciso XXXIV, o que estaria de acordo com o caput do artigo 5º que estabelece que todos possuem os mesmos direitos mínimos listados que serviriam para garantir a vida, liberdade, igualdade, segurança e propriedade<sup>168</sup>. Ainda geograficamente percebe-se que o direito de petição está situado anteriormente ao direito de livre acesso ao Judiciário (ou inafastabilidade da tutela jurisdicional judicial), que, por sua vez, está situado antes os institutos relacionados ao julgamento.

---

168 "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". BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, Centro Gráfico, 1988.

A colocação, nessa ordem constitucional, é pertinente: é que o direito de petição é que permite o livre acesso ao judiciário que proferirá julgamento em respeito à coisa julgada, ao ato jurídico perfeito e ao direito adquirido. O direito de petição é, portanto, pressuposto e instrumento do direito à inafastabilidade da tutela jurisdicional judicial. O Poder Judiciário só pode examinar lesão ou ameaça a direito quando a vítima se manifesta, provocando-o, através do exercício do direito de petição. No âmbito administrativo, o direito de petição, portanto, é expressão da inafastabilidade da tutela jurisdicional administrativa.

É que o Estado/Administrativo não pode se furtar a permitir o acesso a informações do interesse do particular do cidadão. Trata-se de raciocínio Constitucional, confira-se:

todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade<sup>169</sup> e "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.

Nesse sentido, o Direito Constitucional de Petição serve de fundamento, pressuposto e instrumento para, respectivamente, a existência, validade e exercício do Princípio Constitucional explícito da Inafastabilidade da Tutela Jurisdicional Judicial: “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”<sup>170</sup>; ao mesmo tempo em que serve como fundamento, pressuposto e instrumento para, respectivamente, a existência, validade e exercício do Princípio Constitucional implícito da Inafastabilidade da Tutela Jurisdicional Administrativa, posto que somente através dela a administração está instigada a se pronunciar, a se autotutelar, a autorrefletir seus atos administrativos e a autocontrolar seus atos.

Concluindo-se, permite-se resumo: se a todos é permitido o direito de petição aos Poderes Públicos, para a defesa de direitos contra ilegalidade e abusos de poder; se a lei não poderá excluir da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direitos; se os Poderes são independentes e harmônicos entre si; portanto, podemos concluir pela existência dos princípios constitucionais implícitos da inafastabilidade da tutela jurisdicional administrativa e legislativa – logo, comprovada está a existência da jurisdição administrativa através deste

169 “XXXIII - todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado”. *Ibidem*.

170 “XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”. *Ibidem*.

importante direito. O que permite, pela hermenêutica criativa, concluir pela seguinte norma: “a lei não excluirá da apreciação do Poder Executivo e Judiciário lesão ou ameaça a direito que lhe seja de competência o exame”.

Em hermenêutica mais elaborada, pode-se concluir que pela inafastabilidade da tutela jurisdicional administrativa e judiciária, o cidadão pode provocar, através do direito de petição, os Poderes citados, para que respondam questões relacionadas com a lesão, ameaças a direitos, práticas de ilegalidades e abusos de poder pelos seus próprios agentes, o que implica na inauguração de um processo administrativo, que possui dupla natureza – de mero controle dos atos administrativos ou de processo administrativo tributário (jurisdição administrativa ou contencioso administrativo) – e, a depender do resultado da demanda, poderá existir definitividade da decisão, que poderá manter o *status quo ante* dos fatos ou modificá-los atendendo ao pedido do cidadão.

Ao manter o *status quo ante* em prejuízo ao cidadão, há uma decisão administrativa não definitiva, não estável, atacável e invalidável que lesiona direitos constitucionais do cidadão, o que permite a aplicação do direito constitucional de petição vinculado à inafastabilidade da tutela jurisdicional judicial. Noutros termos, o cidadão poderá ingressar no Judiciário, pois lei nenhuma poderá excluir da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direitos do cidadão. A interpretação constitucional seria direta e praticamente literal por aplicação da cabeça do artigo 5º e incisos XXXIII, XXXIV e XXXV<sup>171</sup>.

*Contrario sensu*, ao decidir pela correção do ato administrativo ou pela sua invalidação, tudo visando o deferimento do direito do cidadão ou contribuinte, o Estado Administração se autocontrola, se autotutela e emite um juízo eficiente de autorreflexão, enxergando seu erro. Não há, portanto, lesão de direitos do cidadão, ameaça a direitos do contribuinte, inexistente ilegalidade – lembre que a Administração judicante tem de agir com base na legalidade, moralidade, publicidade, eficiência e impessoalidade – ou abuso de poder praticado: o que há é livre expressão de Poder, decorrente do princípio constitucional implícito da inafastabilidade da tutela jurisdicional administrativa, que deve ser

---

171 “XXXIII - todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado; 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; b) a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal; XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”. *Ibidem*.

definitivamente respeitada em cumprimento dos princípios constitucionais da Administração Pública.

Assim, não há motivação ou fundamento para o pedido de anulação realizado pela Advocacia Geral da União – pois falta-lhe interesse jurídico e legitimidade, e a intervenção pelo Poder Judiciário se tornaria indevida pois deve respeitar a tripartição de poderes - harmonia e independência de posicionamento. Esse raciocínio está conforme a Constituição, posto que, pela Carta Magna Federal, de acordo com o artigo 2º “são Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário”; e a Lei não poderá excluir da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito: mas a própria Constituição pode.

Por se tratar – a decisão administrativa favorável ao contribuinte, de decisão definitiva, imutável e estável emitida pela Administração judicante, devemos admitir que a Advocacia Geral da União deve participar de todo o processo administrativo tributário, defendendo os interesses da União para evitar esse *status* de definitividade. A defesa técnica da Administração seria de extrema importância, assim como os possíveis recursos que poderiam ser interpostos. Configurando-se a preclusão administrativa jurisdicional – ausência de possibilidade de ação judicial por parte da administração pública ou impossibilidade de acesso ao Judiciário, restaria para a Administração aceitar o posicionamento e implantá-lo – o que significaria retirar do Judiciário uma série de processos, destravando a máquina judicial.

Ressalto, porque oportuno, que não existiria violação ao princípio do livre acesso ao Poder Judiciário. É que reconhecendo a inafastabilidade da jurisdição administrativa, inexistiria colisão de princípios, permitindo a ponderação e a melhor hermenêutica, de forma conciliar os interesses conflitantes. Assim é que seria atribuído para o livre acesso à jurisdição judicial previsto na Constituição Federal, uma interpretação ampla, universal, incondicionada e irrestrita em prol do cidadão, como de fato foram originados os direitos e garantias fundamentais. Entretanto, para o Estado seria aplicado uma interpretação restritiva dos direitos e garantias fundamentais – ao Estado não seria possível o acesso à jurisdição à hipótese de decisão administrativa que reconhece direito do cidadão, pois o próprio assim se manifestou, logo, inexistente lesão a direito ou ameaça da lesão.

Remetendo o leitor à legislação estrangeira, vale a pena recordar que na França existe legislação que proíbe a intromissão do Poder Judiciário nos julgamentos e demandas

administrativas. Conforme a “Loi des 16-24 août 1790 sur l’organisation judiciaire (version consolidée au 07 août 2019)”<sup>172</sup>:

*Titre II : Des juges en général*

*Article 10*

*Les tribunaux ne pourront prendre directement ou indirectement aucune part à l’exercice du pouvoir législatif, ni empêcher ou suspendre l’exécution des décrets du Corps législatif, sanctionnés par le Roi, à peine de forfaiture.*

*Article 12*

*Ils ne pourront point faire de règlements, mais ils s’adresseront au corps législatif toutes les fois qu’ils croiront nécessaire, soit d’interpréter une loi, soit d’en faire une nouvelle.*

**Article 13**

**Les fonctions judiciaires sont distinctes et demeureront toujours séparées des fonctions administratives. Les juges ne pourront, à peine de forfaiture, troubler, de quelque manière que ce soit, les opérations des corps administratifs, ni citer devant eux les administrateurs pour raison de leurs fonctions.**

Algumas situações, porém, podem ser levadas ao Poder Judiciário Francês, confira-se: "a) litígios decorrentes de atividades públicas com caráter privado; b) litígios que envolvam questões de Estado e capacidade das pessoas e de repressão penal; c) litígios que se refiram à propriedade privada"<sup>173</sup>. Neste sentido, existe, inclusive, parâmetro estrangeiro quanto a

172 “Título II: Juízes em geral  
Artigo 10

Os tribunais não podem, direta ou indiretamente, tomar parte no exercício do poder legislativo, nem impedir ou suspender a execução dos decretos do Legislativo, sancionados pelo rei, sob pena de caducidade.

Artigo 12

Eles não poderão fazer regulamentos, mas dirigir-se-ão ao corpo legislativo sempre que julgarem necessário, seja para interpretar uma lei ou para criar uma nova.

Artigo 13

As funções judiciais são distintas e permanecerão sempre separadas das funções administrativas. Os juízes não podem, sob pena de caducidade, perturbar de maneira alguma as operações dos órgãos administrativos, nem convocar os diretores em razão de suas funções.

173 “São diversos os órgãos componentes do sistema, cada qual com atribuições específicas ( julgamento, revisão e cassação), hierarquia diferenciada e composição própria. Ao sistema de contencioso administrativo opõe-se o sistema judiciário, que é aquele em que a causa, independentemente das partes envolvidas, é decidida pelo Poder Judiciário. Assim, mesmo que a Administração Pública figure na ação, e seja qual for a causa, bem como a condição em que atua – como autora ou como ré –, a atribuição para julgamento da lide é conferida ao Poder Judiciário”. SOBRINHO, Osório Silva Barbosa. **Direito Constitucional de Petição: Exercício da Cidadania**. Brasília: Editora ESMPU, 2016. p. 193.

aplicação do contencioso administrativo que permite concluir pela positividade do sistema que não apresenta problemas maiores e respeita a separação dos poderes e eficiência administrativa.

Ora, se há inafastabilidade da tutela jurisdicional administrativa, se inexistente violação ao direito do cidadão ou contribuinte, se a sociedade não resta prejudicada, se há um posicionamento administrativo definitivo, proferido em processo administrativo constitucional, existe manifestação independente do Poder, cujo respeito ao Judiciário se impõe, em razão da harmonia constitucional dos três poderes. Logo, o argumento relacionado ao afastamento da jurisdição judicial não advém da lei, mas da própria Constituição, excepcionando o inciso XXXV do artigo 5º da Constituição Federal. Não há o requisito lesão a direito ou ameaça de lesão a direito, bem como, por se tratar de direito e garantia do cidadão, a melhor hermenêutica para a situação desta tese recomenda não aplicar tal direito ao Estado de forma irrestrita.

Noutro contexto, se o Estado atua em representação aos interesses da sociedade, pelo relacionamento entre criador e criatura, a manifestação de posicionamento administrativo definitivo sobre determinada matéria em favor do cidadão ou do contribuinte implica afirmar que a sociedade se manifestou, através do Estado, em favor desse último – o contribuinte. Logo, o Estado “criatura”, através de uma de suas funções, não pode desfazer a vontade do “criador”, ou seja, não pode o Estado Judiciário, desfazer a vontade do Estado Administração, mesmo que contraditoriamente solicitado por esse, pois a decisão administrativa em favor do cidadão é manifestação de vontade da sociedade e do Estado em prol daquele.

## 6 O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E O PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Conforme foi observado, inexistente impedimento para a adoção do conceito de jurisdição administrativa tributária, paralela àquela relativa ao sistema de jurisdição do Poder Judiciário ou mesmo de controle dos atos administrativos, sendo aquele mais limitado que o intermediário. Assim, a concepção técnica de “contencioso administrativo tributário” é possível, em razão da função jurisdicional que foi conferida – mesmo que de forma implícita, limitada, restrita ou parcial, à Administração Pública Tributária, e, portanto, não exclusivamente ao Poder Judiciário.

O sistema de jurisdição judicial não impede a existência de um modelo executivo de jurisdição administrativa e controle dos atos administrativos praticados pela Administração Tributária através de seus próprios órgãos, bem como o fracionamento entre a Administração ativa e judicante – órgãos distintos. Este sistema administrativo recebe cotidianamente a denominação de “contencioso administrativo tributário”<sup>174</sup>.

Entendemos que tal expressão, conforme examinado, é de uso permitido, assim como as denominações "processo administrativo tributário", "procedimento administrativo tributário", "controle dos atos administrativos" e outros. Entretanto, ressalto que as denominações não tem o mesmo significado e não se aplicam às mesmas hipóteses. É que o sistema administrativo de composição do tributo tem início no procedimento de lançamento e continuidade no processo de controle dos atos administrativos ou no contencioso administrativo tributário, a depender do resultado da demanda (se favorável ou contrário ao contribuinte).

O sistema atualmente apresenta-se, portanto, variável, sua natureza muda de acordo com o resultado da demanda. Assim, ora pode se apresentar como contencioso administrativo tributário; ora como controle de atos administrativos; sendo ambos desenvolvidos de acordo com o devido processo legal, mas com resultados de efeitos distintos que define a natureza do procedimento. Se favorável ao contribuinte, existe jurisdição administrativa

---

174 A terminologia “contencioso administrativo tributário” é utilizada pelos professores Seabra Fagundes e Rubens Gomes de Sousa enquanto que a terminologia sugerida “procedimento administrativo tributário” é utilizada por Eduardo Domingos Bottallo, Paulo de Barros Carvalho e Alexandre Barros Castro.

definitiva/contencioso administrativo tributário; se contrário ao contribuinte, existe apenas controle dos atos administrativos/autotutela – passível de revisão judicial. É certo que, sendo um sistema de natureza variável, em ambos existe controle de atos administrativos, mas um predominando o efeito de jurisdição (controle com justiça na decisão) e outro não (predominando mero controle dos atos administrativos propriamente ditos).

Portanto, a legislação que escreve o “contencioso administrativo tributário” pode ser entendida em sentido *stricto sensu*, assim como todas as expressões ali previstas, pois fazem parte de uma jurisdição, a administrativa, sendo estas expressões igualmente adotadas pelo Poder Judiciário, pois como já visto a jurisdição Administrativa é mais restrita e especializada que a Judicial.

Sabe-se que é da essência do ato jurisdicional uma declaração jurídica – ou de direito ou de justiça, só sendo ato jurisdicional quando a declaração tem força de coisa julgada. Sabe-se também que a coisa julgada é um instituto relativizado pelo próprio Código de Processo Civil que possibilita o utensílio da ação rescisória para retirar do ato judicial essa qualidade<sup>175</sup>. E ainda, o julgamento com justiça é aquele tomado com parâmetros de equidade, o que também é permitido ao julgamento na jurisdição administrativa.

Compre salientar que os parâmetros adotados pela Lei de Ritos para retirar da decisão judicial o efeito de coisa julgada são semelhantes àqueles adotados pela jurisdição administrativa para anular ato administrativo, confira-se:

a) pelo Decreto 70.235/72, são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa; são inválidos atos que ofendam a moralidade, publicidade, eficiência, legalidade e impessoalidade;

---

175 “Art. 966. A decisão de mérito, transitada em julgado, pode ser rescindida quando: I - se verificar que foi proferida por força de prevaricação, concussão ou corrupção do juiz; II - for proferida por juiz impedido ou por juízo absolutamente incompetente; III - resultar de dolo ou coação da parte vencedora em detrimento da parte vencida ou, ainda, de simulação ou colusão entre as partes, a fim de fraudar a lei; IV - ofender a coisa julgada; V - violar manifestamente norma jurídica; VI - for fundada em prova cuja falsidade tenha sido apurada em processo criminal ou venha a ser demonstrada na própria ação rescisória; VII - obtiver o autor, posteriormente ao trânsito em julgado, prova nova cuja existência ignorava ou de que não pôde fazer uso, capaz, por si só, de lhe assegurar pronunciamento favorável; VIII - for fundada em erro de fato verificável do exame dos autos”. BRASIL. **Código de Processo Civil. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. DF: Senado Federal, 2015.

b) pelo CPC, a decisão de mérito, transitada em julgado, pode ser rescindida quando for proferida por juiz impedido ou por juízo absolutamente incompetente; violar manifestamente norma jurídica; prova falsa; erro de fato; proferida por força de prevaricação, concussão, corrupção.

As demais hipóteses da ação rescisória do CPC estão contempladas, administrativamente, na lei de improbidade administrativa que prevê punição ao servidor público que pratica atos contrários aos princípios da Administração Pública, dentre os quais viole os deveres de boa-fé, honestidade, imparcialidade, legalidade, e lealdade às instituições<sup>176</sup>. Tais atos equiparam-se a vícios de legalidade e são, portanto, passíveis de invalidação, conforme previsto na Lei 9784/99, resguardados os direitos adquiridos o que significa possibilidade de estabilidade à decisão. Além disso, os atos de improbidade administrativa supracitados encontram equivalentes no Código Penal Brasileiro (corrupção, concussão, prevaricação, fraude à lei e etc.).

Ressalto, porque oportuno, que não se pode utilizar, com o intuito de descaracterizar a jurisdição administrativa, o fato de que as decisões são injustas e parciais, pois como se disse acima, constitui ato de improbidade administrativa agir sem imparcialidade e, além disso, fere o Código de Ética do Servidor Público Federal – Decreto 1.171/94, o agente público que atua contra:

I – A dignidade, o decoro, o zelo, a eficácia e a consciência dos princípios morais são primados maiores que devem nortear o servidor público, seja no exercício do cargo ou função, ou fora dele, já que refletirá o exercício da vocação do próprio poder estatal. Seus atos, comportamentos e atitudes serão direcionados para a preservação da honra e da tradição dos serviços públicos.

II – O servidor público não poderá jamais desprezar o elemento ético de sua conduta. Assim, não terá que decidir somente entre o legal e o ilegal, o justo e o injusto, o conveniente e o inconveniente, o oportuno e o inoportuno, mas

---

176 “Art. 11. Constitui ato de improbidade administrativa que atenta contra os princípios da administração pública qualquer ação ou omissão que viole os deveres de honestidade, imparcialidade, legalidade, e lealdade às instituições, e notadamente: I - praticar ato visando fim proibido em lei ou regulamento ou diverso daquele previsto, na regra de competência; II - retardar ou deixar de praticar, indevidamente, ato de ofício; III - revelar fato ou circunstância de que tem ciência em razão das atribuições e que deva permanecer em segredo; IV - negar publicidade aos atos oficiais; V - frustrar a licitude de concurso público; VI - deixar de prestar contas quando esteja obrigado a fazê-lo; VII - revelar ou permitir que chegue ao conhecimento de terceiro, antes da respectiva divulgação oficial, teor de medida política ou econômica capaz de afetar o preço de mercadoria, bem ou serviço; VIII - descumprir as normas relativas à celebração, fiscalização e aprovação de contas de parcerias firmadas pela administração pública com entidades privadas. IX - deixar de cumprir a exigência de requisitos de acessibilidade previstos na legislação. X - transferir recurso a entidade privada, em razão da prestação de serviços na área de saúde sem a prévia celebração de contrato, convênio ou instrumento congênere, nos termos do parágrafo único do art. 24 da Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990”. BRASIL. **Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992**. DF: Senado Federal, 1992.

principalmente entre o honesto e o desonesto, consoante as regras contidas no art. 37, caput, e § 4º, da Constituição Federal.

III – A moralidade da Administração Pública não se limita à distinção entre o bem e o mal, devendo ser acrescida da idéia de que o fim é sempre o bem comum. O equilíbrio entre a legalidade e a finalidade, na conduta do servidor público, é que poderá consolidar a moralidade do ato administrativo. [...]

VIII – Toda pessoa tem direito à verdade. O servidor não pode omiti-la ou falseá-la, ainda que contrária aos interesses da própria pessoa interessada ou da Administração Pública. Nenhum Estado pode crescer ou estabilizar-se sobre o poder corruptivo do hábito do erro, da opressão ou da mentira, que sempre aniquilam até mesmo a dignidade humana quanto mais a de uma Nação.

E ainda, são deveres fundamentais do servidor público federal “ser probo, reto, leal e justo, demonstrando toda a integridade do seu caráter, escolhendo sempre, quando estiver diante de duas opções, a melhor e a mais vantajosa para o bem comum”, sendo vedado àquele agente público “ser, em função de seu espírito de solidariedade, conivente com erro ou infração a este Código de Ética ou ao Código de Ética de sua profissão” e “dar o seu concurso a qualquer instituição que atente contra a moral, a honestidade ou a dignidade da pessoa humana”<sup>177</sup>.

Assim é que novamente se comprova a extrema semelhança entre as normas do Código de Processo Civil e os regulamentos administrativo-processuais, inclusive no que se refere a institutos que a doutrina caracteriza como próprios da jurisdição judicial, existem de forma genérica na jurisdição administrativa – como é o caso da coisa julgada, ação rescisória, características do magistrado e justiça da decisão judicial, em comparação com a preclusão administrativa jurisdicional, ação anulatória, características do servidor público federal e justiça da decisão administrativa. Esses são fatores que comprovam a existência da jurisdição administrativa em paralelo para a judicial.

Assim, o “Processo Administrativo Tributário” deve ser entendido ora como mero procedimento revisional de lançamento ou “Procedimento Administrativo Tributário”; ora como jurisdição administrativa ou “contencioso administrativo tributário”, uma vez que sua finalidade é mista: correção/controle de atos administrativos e emissão de posicionamento justo, conforme a Constituição. Não há, como advoga parte da doutrina, a formulação de uma proposta de pagamento pela Administração Pública quanto ao lançamento efetuado e não

---

177 BRASIL. Código de Ética do Servidor Público Federal. Decreto nº 1.171, de 22 de junho de 1994. DF: Senado Federal, 1994.

concorde pelo contribuinte impugnante/recorrente. A noção de proposta de pagamento direciona ao entendimento de que o direito em discussão é disponível, portanto, negociável, tratando-se de falácia doutrinária.

De acordo com Paulo de Barros Carvalho, o procedimento administrativo tributário é um conjunto de atos administrativos que objetivam o controle da legalidade dos atos praticados pela Administração em ocasião do lançamento, pena pecuniária ou notificação, e que objetivam sempre o cumprimento da legislação em atendimento ao princípio da vinculação legal<sup>178</sup>.

Acreditamos faltar ao conceito do professor Paulo de Barros elementos constitucionais – tais como a segurança jurídica, Justiça da decisão, moralidade, eficiência, bem-comum, boa-fé e outros; e legais, como, por exemplo, improbidade administrativa, elementos éticos do servidor público, imparcialidade, dentre outros já mencionados. Assim, trata-se de conceito muito estrito e que privilegia a legalidade, entretanto, nem sempre a legalidade prepondera na avaliação administrativo-tributária – a posição jurídica mais acertada é aquela que atende a todos os princípios, conciliando-os.

Assim, havendo questionamento sobre o lançamento efetuado, abre-se prazo para o contribuinte realizar impugnação, dando início ao processo de controle dos atos administrativos de lançamento ou ao processo de julgamento da validade do ato administrativo com justiça (jurisdição administrativa), em todas as instâncias de julgamento<sup>179</sup>, o que somente será definido ao final do processo administrativo tributário.

---

178 “Do quanto se disse, aqui, já é possível extratarmos uma conclusão de transcendental relevância: o procedimento administrativo tributário se consubstancia numa sucessão de atos tendentes a exercitar o controle de validade do lançamento, da multa, da notificação de qualquer deles ou de ambos, a fim de que a atividade desenvolvida pela Administração Pública realize, de pleno, aquela peremptória afirmação do notável publicista: [...] administrar é aplicar a lei de ofício'. Os sucessivos controles de validade têm por escopo a precisa, exata e fiel aplicação da lei tributária”. CARVALHO, Paulo de Barros. **Processo Administrativo Tributário**. Revista de Direito Tributário nº 9/10, jul-dez 1979. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979. p. 153-156.

179 “Desse modo, sempre que dúvida pairar sobre o teor de juridicidade do lançamento, por exemplo, caberá ao sujeito passivo impugnar o ato, suscitando aquele controle. Desencadeará, assim; uma cadeia de outros atos e termos, propiciando o ensejo para a decisão de primeira instância, que nada mais é que a manifestação de um órgão superior (à autoridade competente para realizar o ato de lançamento) acerca da validade do ato praticado. Insatisfeito, ainda, o particular pode interpor recurso da decisão expedida pelo órgão a quo, novamente em controle de legalidade, agora mais especializado, e cercado de prerrogativas mais solenes e importantes: a deliberação de um órgão colegial, de estrutura paritária (Tribunal de Impostos e Taxas, Conselho de Contribuintes, etc.). Acresce notar que não para aí o exercício do controle da legitimidade dos atos administrativos pela própria Administração, uma vez que outros atos serão praticados, invariavelmente compostos para aquele fim. A culminância é o ato de apuração da dívida ativa, seguida de sua inscrição no livro de registro da dívida pública. Convém memorar, neste ponto, a grande importância de que se reveste esse ato, quase sempre relegado pela própria Fazenda a uma posição de secundário relevo. É o que o ato de apuração da dívida ativa e subsequente no registro adequado, não só expressa o derradeiro instante em que a Administração

Alguns defendem ser o “processo administrativo tributário” um “procedimento administrativo tributário”, ou seja, um conjunto de atos administrativos cujo objetivo é o exercício do controle da legalidade de outros atos administrativos fiscais (lançamento, notificação e aplicação de penas) ou, em outros termos, objetiva a revisão do lançamento<sup>180</sup>. Entendemos, entretanto, de forma distinta. Acreditamos que o processo administrativo pode se apresentar como um mero procedimento de controle de legalidade de atos administrativos, controle esse realizado sem justiça ou parâmetros constitucionais, ou como um controle de atos administrativos realizados com justiça na decisão, respeitando-se os termos constitucionais e promovendo seus valores.

Paulo de Barros Carvalho (2009) enfatiza que o procedimento é o conjunto de atos administrativos, de natureza jurídica, emanados da Administração Pública e que manifestam a vontade desta, formando um corpo orgânico, destinados a atingir determinado fim sob a forma de outro ato administrativo que manifesta a vontade administrativa<sup>181</sup>. Acreditamos que ao

---

pode desenvolver um específico controle da legitimidade dos atos praticados, como também é muitas vezes o ato celebrado por verdadeiros especialistas. Na verdade, por uma série de razões que não frisa retomar, as autoridades que decidem, na esfera administrativa, não têm formação jurídica especializada. Em inúmeras oportunidades vamos encontrar profissionais de outras áreas do conhecimento, exercitando o mister de analisar o teor de juridicidade de atos administrativos, sem que congreguem, para tanto, as condições intelectuais que o juízo crítico requer. Cremos que o único ato realizado, obrigatoriamente, por profissionais habilitados na interpretação jurídica, é o de apuração e inscrição da dívida ativa, porquanto se consubstanciam em atividade privativa dos Procuradores da Fazenda. Se enlaçarmos esta nota à circunstância, já mencionada, de ser esse o último instante para que o controle de legalidade seja exercido ver-se-á, de modo claro e insofismável, o grande valor que representa”. CARVALHO, Paulo de Barros. **Processo Administrativo Tributário**. Revista de Direito Tributário nº 9/10, jul-dez 1979. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979.

180 “Interessa-nos aludir a uma forma precisa de procedimento administrativo, qual seja a do procedimento administrativo tributário, que tem como conteúdo a discussão do ato de lançamento, ou do ato de imposição de penalidade, ou, ainda, da própria notificação, como ato jurídico administrativo que é. Cumpre acentuar que, nessa medida, o procedimento administrativo tributário é mero sistema de controle da legalidade dos atos administrativos. A decisão de primeira instância exerce o primeiro controle; o acórdão do tribunal administrativo visa, também, à verificação da validade do ato exarado pela autoridade recorrida; e, às vezes, câmaras superiores exercitam a análise da legalidade do próprio acórdão expedido pelo órgão colegial. O último ato de controle de legalidade, exercido pela Fazenda Pública, no que diz com o procedimento administrativo tributário, está representado pela apuração e inscrição da dívida, momento em que os funcionários especializados – os Procuradores da Fazenda - examinam a correspondência dos termos da pretensão fiscal, em relação aos preceitos da ordem jurídica vigente. Este passo, é evidente, somente ocorre quando remanesça débito a ser cobrado pelo Fisco, pois, sempre que o sujeito passivo ver satisfeito e reconhecido seu direito, esgota-se o procedimento, dando-se por verificada e certificada a legalidade do ato inicial, seja ele o lançamento, o ato de imposição de multa ou mesmo a notificação daqueles atos”. CARVALHO, Paulo de Barros. **Processo Administrativo Tributário**. Revista de Direito Tributário nº 9/10, jul-dez 1979. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979.

181 “Vê-se, desde logo, que o procedimento traz à sirga um grupamento, mais ou menos complexo, de atos jurídico-administrativos. Esses atos se compõem, sucessivamente, num todo orgânico, e em cada qual está sempre vivo o objetivo derradeiro que anima a própria existência do procedimento. No seu curso, é dado observar a marcha compassada, o fluir contínuo que vai ajeitar ensejo ao aparecimento da manifestação volitiva do Estado, expressa também num ato. Há, por isso mesmo, um indissociável aspecto teleológico, como que os elementos que lhe imprimem compostura estivessem carregados de certo teor de energia, capaz de impulsioná-lo para frente, no sentido de atingir o alvo colimado”. CARVALHO, Paulo de Barros. **Processo Administrativo Tributário**. Revista de Direito Tributário nº 9/10, jul-dez 1979. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979. p. 153-

conceito traçado pelo doutrinador supracitado, deve ser acrescida a noção de administração judicante. Entretanto, a ausência dessa terminologia não impede a utilização do conceito do Professor Paulo de Barros, posto que administração ativa e judicante integram o mesmo Poder Administrativo/Executivo.

Sendo o procedimento administrativo tributário controle dos atos administrativos com justiça (respeitando-se parâmetros constitucionais), exercido pela própria Administração Pública – na sua versão judicante, que objetiva a realização de um controle da cobrança do tributo, proferido em sede de juízo de imparcialidade<sup>182</sup> mitigada; a decisão administrativa definitiva favorável ao contribuinte é vinculante para a Administração Pública, assumindo contornos de preclusão administrativa jurisdicional.

Naturalmente, antes de examinarmos detalhadamente o procedimento administrativo tributário é necessário entender como funciona a máquina de composição de tributos administrada pelo Poder Público. Para tanto, inicialmente e sob um viés processual, examinaremos os princípios que compõem tal maquinário para, após, termos comentários formais atentando ao procedimento promovido pela Administração federal tributária.

O procedimento administrativo tributário dispõe como marco regulatório as normas da Constituição Federal, do Código Tributário Nacional, do Decreto nº 70.235/72, da Lei nº 9.784/99 e o próprio Código de Processo Civil, de aplicação supletiva, além de esparsas legislações federais (Lei de improbidade, Código de Ética do Servidor Público Federal), do Estado e do Município.

Sob a ótica constitucional-administrativo-tributária, o procedimento administrativo tributário está inserido no campo do controle constitucional dos atos administrativos do Estado a ser realizado pela Administração/Poder Executivo, sendo, portanto, constituído de diversas prerrogativas legais que o ente pode-se fazer valer para determinar o pagamento de um tributo (realizar o lançamento), não determinar o pagamento da exação fiscal e/ou retificá-la sempre objetivando a arrecadação.

Tal procedimento de controle dos atos administrativos, na esfera administrativa, significa o exercício de procedimento vinculado (não-discrecionário) aos ditames legais pelo

---

156.

182 Confira-se que outros privilégios ainda existem a favor da Fazenda Nacional, como o voto de minerva, quando há empate no julgamento, que é sempre da administração pública; e o direito ao recurso extraordinário de revisão pelo Ministro da Fazenda, todos os privilégios exclusivos da administração fiscal.

Estado. Neste sentido, estar-se a falar em conjunto de formalidades legais que tem como escopo o controle dos atos administrativos sob o enfoque da legalidade ou da justiça da decisão (parâmetros constitucionais).

Para a Administração Pública, essa vinculação gera a obediência aos princípios jurídicos de natureza constitucional-administrativo-processual que mitigam a parcialidade do órgão administrativo na apreciação da demanda, pois, em parte, continua sendo a própria Administração que analisa e julga a impugnação do lançamento realizado por ela mesma em sede de procedimento administrativo tributário. Este é contexto em que se desenvolverá o procedimento administrativo tributário.

A etapa procedimental caracteriza-se pelo controle (de justiça dos atos administrativos ou de legalidade – a depender do resultado) dos atos administrativos em que o contribuinte demonstra sua insatisfação para com o lançamento já realizado e realiza a sua ampla defesa. Assim, passa a ser um procedimento de rejeição em que o contribuinte/indivíduo/cidadão não está conforme com o lançamento (ato administrativo) realizado, que gera um gravame (multa, dentre outros) para si.

Mas não se pode confundir a participação do contribuinte com o início do procedimento administrativo tributário. É possível que o mesmo participe do lançamento (atividade de formalização do tributo) que ocorre quando, a título de exemplo, o contribuinte tem de encaminhar os documentos fiscais para a Administração Pública. Não se tem, neste caso, o início do procedimento de controle de ato administrativo, vez que o Estado sequer formalizou o tributo. Fala-se, aqui, do ato de lançar ou compor o tributo.

O lançamento fiscal tem sido tema por excesso abordado pela melhor doutrina do cenário nacional em razão de sua importância para a formalização do crédito tributário e estabelecimento da relação jurídica tributária. O fiscalizar, o lançar e o aplicar penas são atividades que estão interligadas para a formalização do crédito tributário, não devendo, portanto, o ato administrativo de lançamento ser examinado isoladamente.

A verificação da afirmativa antes exposta é realizada quando se observa a atividade de lançamento (em sentido amplo) que é precedida de apuração e averiguação (fiscalização) - também designada de ato fiscal preparatório do ato de lançamento e deságua na suspensão de seus efeitos em razão do procedimento administrativo tributário.

Neste sentido, existem duas fases importantes desenvolvidas no âmbito da Administração Tributária que serão objeto de análise nesta tese: a) administrativo de lançamento tributário propriamente dito; b) o procedimento administrativo tributário ou processo administrativo tributário. A análise terá como marco inicial, o lançamento (modalidades e espécies) e, posteriormente, o procedimento administrativo tributário.

O lançamento é atividade administrativa que precede o procedimento/processo administrativo tributário. Procedimento/processo administrativo tributário é conjunto de atos que regulam a atividade procedimental administrativa tributária. É importante ressaltar que ambos encontram-se regulados em legislações específicas, estando o lançamento, enquanto ato administrativo, sujeito a legislação administrativa e tributária.

O lançamento encontra respaldo legal no artigo 142 e seguintes do Código Tributário Nacional – CTN, cujo teor é referente à constituição do crédito tributário e às modalidades de lançamento. Isto é decorrência da Constituição Federal que em seu artigo 146, inciso III, alínea b, escreve que cabe a lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária referente às matérias de lançamento, obrigação, crédito, prescrição e decadência tributária. Neste sentido, alçada a condição de lei complementar, o Código Tributário Nacional não pode ser alterado por legislação ordinária, decretos ou qualquer outra forma de norma infralegal ou infracomplementar.

Sendo ato administrativo, o lançamento dispõe de uma fase precedente que é designada de procedimento de lançamento, que nada mais nada menos é que a fase de apuração e fiscalização. São efeitos do ato administrativo de lançamento à interrupção do prazo decadencial, à exigibilidade administrativa do crédito e à exequibilidade do crédito tributário.

Acredita-se que se trata, o lançamento, de ato administrativo tributário de aplicação da lei tributária. Assim, somos da corrente de Paulo de Barros Carvalho<sup>183</sup> para quem o lançamento é:

O ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, modificativos ou assecuratórios e vinculados, mediante o qual se declara o acontecimento do fato jurídico tributário, se identifica o sujeito passivo da obrigação correspondente, se determina a base de cálculo e a alíquota aplicável, formalizando o crédito e estipulando os termos de sua exigibilidade.

O Código Tributário Nacional caracteriza o lançamento tributário como atividade vinculada e obrigatória, pois deve a autoridade administrativa tributária verificar o fato jurídico tributário ou atividade imponible, enquadrar o fato aos termos legais ou à hipótese de incidência e extrair as consequências tributárias (montante da obrigação tributária e verificação do sujeito ativo e passivo).

Noutros termos, deve a autoridade administrativa tributária observar o fato social (fato real que merece enquadrado na legislação tributária) descrevê-lo formalmente – atividade relacionada com a verificação do fato real e enquadrado deste no fato espécie (hipótese legal ou de incidência) e apontar as consequências do enquadro legal.

Importante ainda relatar, utilizando-se da doutrina de Estevão Horvath<sup>184</sup>, que a atividade de lançamento abrange duas concepções distintas: a de ato e a de procedimento de lançamento. O procedimento de lançamento é condição, via de regras<sup>185</sup>, sem a qual não ocorre o ato administrativo de lançamento propriamente dito, constituindo-se como atos preparatórios (de fiscalização e apuração dos fatos) deste último.

Relativo à eficácia do lançamento, tem-se de verificar se seu conteúdo é de natureza declaratória ou constitutiva. Segundo Paulo de Barros Carvalho (2009), tudo dependerá do ponto de vista ou referencial do cientista, ou seja, se o mesmo tomar como base o fato jurídico contido na norma tributária (caso em que terá natureza declaratória) ou o fato jurídico descrito no lançamento (hipótese em que será configurada a natureza constitutiva) como aquele capaz de constituir a obrigação tributária<sup>186</sup>.

O ato de lançamento é um ato de constatação, ou seja, de não punição ou sanção<sup>187</sup>. Entretanto, existem diversos atos administrativos com intuito de punição a uma infração cometida pelo contribuinte, como, por exemplo: a) determinação de multa pela ausência de recolhimento do tributo; b) determinação de pagamento de multa de mora; c) e as sanções instrumentais.

---

184 HORVATH, Estevão. **Lançamento Tributário e Autolancamento**. São Paulo: Dialética, 2010. p. 33.

185 Pois não é sempre que vai existir os atos preparatórios, como, por exemplo, o lançamento de ofício do IPTU, em que a administração tributária dispõe de dados previamente fixados para realizar o lançamento.

186 CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da incidência**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 223.

187 Como exemplos de documentos fiscais administrativos onde estão dispostas as determinações ou imposições sancionatórias supracitadas, tem-se: auto de infração (utilizado pela Receita Federal) e a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD (utilizada pelo Instituto Nacional do Seguro Social – INSS).

As normas tributárias expressas são gerais e abstratas necessitando, para que possam ser aplicadas, da determinação do destinatário – sujeito passivo da obrigação tributária, e que haja a concretização de suas disposições através do encaixe do fato real ao fato espécie previsto no texto normativo. Eis os efeitos do lançamento, que tem início a partir da notificação válida ao sujeito passivo sobre a pretensão tributária (pagamento do tributo) sendo esta regra valente também para a imposição de atos sancionatórios<sup>188</sup>.

A partir da notificação válida, existindo a impugnação administrativa pelo contribuinte, tem-se a suspensão da pretensão tributária e/ou sancionatória iniciando-se também o processo administrativo tributário<sup>189</sup>. Importante frisar que suspendem a exigibilidade do crédito tributário: reclamações e recursos<sup>190</sup>, moratória<sup>191</sup>, parcelamento<sup>192</sup>, depósito<sup>193</sup>, liminar em mandado de segurança, cautelar e antecipação de tutela<sup>194</sup>.

Existem, de acordo com o CTN<sup>195</sup>, três tipos de lançamento: a) lançamento de ofício, também chamado de lançamento direto; b) lançamento por declaração, também designado de lançamento misto; c) lançamento por homologação, pela doutrina recebe também a nomenclatura de autolançamento.

Após o lançamento, já com o tributo formalizado, é aberto ao contribuinte prazo de rejeição à composição do tributo lançado, que poderá oferecer impugnação ao lançamento (ato formal em que o contribuinte se manifesta contrariamente à pretensão da Administração Pública – ato de contestação – contraditório). Nesta etapa é que se inicia o processo administrativo tributário, ou seja, tem início com o término do ato administrativo de lançamento e apresentação da impugnação administrativa realizada pelo particular.

Tal impugnação, que representa a aversão do contribuinte ao ato administrativo praticado pela Administração, pode versar sobre o próprio ato do lançamento realizado pela Administração Pública (ocorre quando da prática de ilegalidade/inconstitucionalidade), como do auto de infração (sucede da prática de ilícito pelo contribuinte). A partir deste momento,

---

188 Regra contida no artigo 145 do Código tributário Nacional.

189 Artigo 145, inciso I, e artigo 151, inciso III, do CTN.

190 Artigo 151, III, do CTN.

191 Artigo 151, I, CTN.

192 Artigo 151, VI, CTN.

193 Artigo 155, II, CTN.

194 Artigo 151, IV e V, CTN.

195 Artigos 147 ao 150 do CTN.

tem-se a análise dos princípios reitores da formalização do lançamento e do processo administrativo tributário.

Comenta-se, de início, que inexistente uniformidade doutrinária sobre os princípios incidentes, sobre o lançamento e o processo administrativo tributário. Em termos legislativos, não foi grande a contribuição do Código Tributário Nacional e do Decreto nº 70.235/72 para a matéria principiológica, pois não trouxeram de forma expressa aqueles que norteiam a matéria.

Entretanto, com o surgimento da lei nº 9.784/99 – Lei Geral do Processo Administrativo Federal (LGPAF), houve a inserção de importantes referenciais, aplicados ao procedimento administrativo tributário, sendo denominados, diferentemente, ora de princípios propriamente ditos, ora de critérios, ora de direitos e deveres<sup>196</sup>.

---

196 Nas palavras de James Martins: “O procedimento e o Processo Fiscal Federal rege-se especificamente pelo Decreto nº 70.235/72, que não elencou expressamente princípios vetores. No entanto, a lei n. 9.784/99 (Lei Geral do Processo Administrativo Federal - LGPAF) que se aplica a todos os Processos Administrativos no âmbito federal trouxe grande gama de premissas que foram denominadas ora de princípios, ora de critérios, ora de direitos e deveres, sempre com o escopo declarado de proteção dos direitos dos administrados e para o melhor cumprimento dos fins da Administração. Como princípios, reafirma no art. 1º os princípios constitucionais da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência, que devem presidir a atuação da Administração Pública. São os seguintes os critérios (inc. XIII do parágrafo único do art. 2º da LGPAF): I - atuação conforme a lei e o Direito; II - atendimento a FLDS de interesse geral, vedada a renúncia total ou parcial de poderes ou competências, salvo autorização em lei; III - objetividade no atendimento do interesse público, vedada a promoção pessoal de agentes ou autoridades; IV - atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé; V - divulgação oficial dos atos administrativos, ressalvadas as hipóteses de sigilo prevista na Constituição; VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público; VII - indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão; VIII - observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados; IX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados; X - garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio; XI - proibição de cobrança de despesas processuais, ressalvada as previstas em lei; XII - impulso, de ofício, do Processo Administrativo, sem prejuízo da atuação dos interessados; XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação. São os seguintes os direitos dos administrados (art. 30): I - ser tratado com respeito pelas autoridades e servidores, que deverão facilitar o exercício de seus direitos e o cumprimento de suas obrigações; II - ter ciência da tramitação dos Processos Administrativos em que tenha a condição de interessado, ter vista dos autos, obter cópias de documentos neles contidos e conhecer as decisões proferidas; III - formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente; IV - fazer-se assistir, facultativamente, por advogado, *salvo* quando obrigatória a representação, por força de lei. São os seguintes os *deveres dos administrados* (artigo 4º), que, como se verá mais adiante, expressam o *dever de colaboração* do indivíduo para com a Administração: I - expor os fatos conforme a verdade; II - proceder com lealdade, urbanidade e boa-fé; III - não agir de modo temerário; IV - prestar as informações que lhe forem suscitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos”. MARTINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro – Administrativo e Judicial**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020. p. 148-149.

Além destes, no exame principiológico do processo administrativo fiscal, deve-se levar em consideração, por ser atividade administrativa, os princípios da Administração Pública insculpidos na Constituição Federal – Art. 37, tais como: legalidade, finalidade, razoabilidade, proporcionalidade, motivação, impessoalidade, publicidade, moralidade, responsabilidade e eficiência. Deve-se observar, em obediência ao direito constitucional, os princípios constitucionais fundamentais do devido processo legal, da autoridade competente, ampla defesa, contraditório, produção de provas e livre acesso ao Poder Judiciário. A observância de tais princípios constitucionais trazem para a baila a natureza jurídica de controle de constitucionalidade dos atos administrativos.

A dificuldade maior consiste em diferenciar quais os princípios incidentes na formalização do lançamento e quais os que são determinantes do processo administrativo tributário, uma vez que ou inexiste uma linha que separe o direito administrativo e o direito tributário ou esta linha é extremamente imprecisa de modo que se tem atualmente cerca de cinquenta e um princípios que norteiam a formalização do lançamento e o procedimento. Confere-se nos dizeres de James Marins<sup>197</sup>:

Acessibilidade aos elementos do expediente; ampla competência decisória; ampla defesa; ampla instrução probatória; audiência do interessado; ausência de custas; ausência de garantia de instância; autotutela; caráter escrito do procedimento; celeridade; cientificação; contraditório; definitividade; dever de colaboração dos particulares; dever de investigação da Administração; dever de sigilo e veracidade; devido processo legal; direito de petição; discricionariedade; documentação; duplo grau de cognição; economia processual; eficiência; formalismo moderado; fundamentação expressa; garantia de defesa; gratuidade; igualdade das partes; imparcialidade do Fisco; impessoalidade; oralidade; indisponibilidade do interesse público; informação dos atos; informalismo a favor do acusado; inquisitorialidade; juiz natural; lealdade e boa-fé; legalidade; [...] legalidade objetiva; moralidade; motivação; [...] oficialidade; publicidade; representação e assessoramento; responsabilidade do Estado e de seus agentes; responsabilidade funcional e processual; revisibilidade; segurança jurídica, simplicidade; verdade material e vinculação.

Levando-se em consideração o critério da impugnação administrativa, pode-se realizar tal repartição, com relativa precisão, entre princípios que regem o ato de lançamento e princípios do procedimento administrativo tributário, conforme bem leciona James Marins em seu livro *Direito Processual Tributário Brasileiro*<sup>198</sup>.

---

197 Ob. Cit. p. 151.

198 MARTINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro – Administrativo e Judicial*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020. p. 147.

Já se observou que o lançamento constitui-se em ato administrativo que formaliza a pretensão do Estado, enquanto que o processo inicia com a impugnação, que é ato representativo da resistência do contribuinte ao ato administrativo primeiro, inaugurando o controle de constitucionalidade dos atos administrativos.

A primeira etapa (lançamento) se caracteriza pela maior liberdade de manifestação do Estado em seus atos administrativos. Nesta fase, tem-se o princípio da inquisição, em que a fiscalização da Administração Pública deve ser suportada pelo contribuinte, quando realizada dentro dos ditames legais.

Na segunda etapa (procedimental/processual/contenciosa/controle), tem início o procedimento administrativo tributário com a impugnação, o que marca a rejeição do contribuinte para com o ato administrativo realizado, revestindo-se, tal fase, de princípios de natureza processual e administrativa. Neste sentido, encontra-se submetida a alguns princípios processuais e a algumas garantias constitucionais pertinentes.

Naturalmente, existem princípios comuns a ambos, lançamento e processo, como o princípio da legalidade objetiva, verdade material, colaboração do contribuinte e oficialidade, assim como tem aqueles que são diferentes de ambos, em razão da ideia de rejeição ao lançamento, como os princípios da inquisitorialidade, cientificarão, formalismo moderado, fundamentação, dentre outros, relativos ao lançamento, e os princípios do devido processo legal, contraditório, ampla defesa referente ao procedimento.

Verifique-se, a seguir, a síntese principiológica adotada por James Marins<sup>199</sup> em sua obra “Direito Processual Tributário Brasileiro”, a qual será adotada para fins desta tese:

a) princípios constitucionais gerais da Administração Pública: princípio da legalidade, princípio da razoabilidade, princípio da proporcionalidade, princípio da motivação, princípio da impessoalidade ou finalidade, princípio da publicidade, princípio da moralidade, princípio da segurança jurídica e princípio da eficiência;

b) princípios comuns ao procedimento constitutivo do ato administrativo de lançamento e ao Procedimento Administrativo Tributário: princípio da legalidade objetiva, princípio da vinculação, princípio da verdade material,

---

199 MARTINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro – Administrativo e Judicial**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020. p. 154.

princípio da oficialidade, princípio do dever de colaboração, princípio do dever de investigação;

c) princípios incidentes exclusivamente no procedimento constitutivo do ato administrativo de lançamento tributário: princípio da inquisitorialidade, princípio da cientificação, princípio do formalismo moderado, princípio da fundamentação, princípio da celeridade, princípio da acessibilidade, princípio da gratuidade;

d) princípios incidentes exclusivamente no procedimento administrativo tributário: princípio do devido processo legal, princípio do contraditório, princípio da ampla defesa, princípio da ampla instrução probatória, princípio do duplo grau de jurisdição, princípio do julgador competente, princípio da ampla competência decisória, princípio da razoável duração do processo.

Os princípios constitucionais básicos de observância obrigatória e permanente à Administração Pública quando do exercício de atividade administrativa e interpretação do Direito administrativo são os seguintes: legalidade; moralidade, impessoalidade ou finalidade, publicidade, eficiência razoabilidade, proporcionalidade, segurança jurídica e motivação.

Os primeiros estão inseridos no *caput* do artigo 37 da Constituição Federal e os outros, nos dizeres de Hely Lopes Meirelles<sup>200</sup>, “decorrem do nosso regime jurídico” – Lei 9.784/99<sup>201</sup>. Tais princípios são de aplicação obrigatória pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, independente da especialidade da matéria a ser tratada no âmbito processual administrativo. Portanto, no exercício da atividade e prática de atos administrativos a Administração Pública, independente se judicante ou administrativa, está vinculada aos princípios supracitados que correspondem, verdadeiramente, aos fundamentos da ação da Administração<sup>202</sup>.

Conforme já observado, constata-se que a violação das normas acima mencionadas acarreta a prática pelo agente administrativo de ato de improbidade administrativa, nos termos do artigo 11 da Lei 8.429/92: “ato de improbidade administrativa, que atenta contra os princípios da Administração Pública, qualquer ação ou omissão que viole os deveres de honestidade, imparcialidade, legalidade e lealdade às instituições”.

---

200 MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 43ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2018. p. 88.

201 Lei que regulamenta o Processo Administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

202 Hely Lopes Meirelles afirma que “relegá-los é desvirtuar a gestão dos negócios públicos e olvidar o que há de mais elementar para a boa guarda e zelo dos interesses sociais”. MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 43ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2018. p. 88.

Pelo princípio da legalidade, verifica-se que o agente público está vinculado, no seu exercício profissional, aos termos dispostos em lei e ao bem comum, sob pena de prática de ato nulo ou inválido e ser responsabilizado civil, criminal e administrativamente. Observe-se que a terminologia “lei” não deve ser observada sob o ponto de vista estrito, mas sim amplo, de modo a significar legislação, o qual se inclui as disposições constitucionais e internacionais.

Aqui é valente a máxima de que no direito privado é possível fazer tudo aquilo que a lei não proibir (poder fazer assim), enquanto que para a Administração Pública é permitido fazer tudo aquilo que a “lei” (no sentido de legislação) autoriza (dever fazer assim). Isto porque as leis são de ordem pública, não podendo seu conteúdo ser descumprido.

Importante observar que tal princípio não deve ser aplicado isoladamente, mas em atenção aos demais princípios, especialmente ao da moralidade e da finalidade dos atos administrativos. Neste sentido é válido afirmar que a Administração em ação deve estar fundamentada no direito e na moralidade “para que ao legal se ajunte o honesto e o conveniente aos interesses sociais”<sup>203</sup>.

Ato administrativo moral é condição sem a qual não é válido aquele praticado pela Administração Pública no exercício de suas funções. Nas palavras de Hauriou<sup>204</sup>, o agente administrativo deve pautar-se na moral jurídica, ou seja, deve ser capaz de em sua ação separar aquilo que é correto daquilo que é errado, o que é honesto do desonesto e o justo daquilo que é injusto, isto porque nem tudo que é legal é correto, honesto e justo.

Antônio José Brandão, citado por Hely Lopes Meirelles<sup>205</sup> escreve:

A atividade dos administradores, além de traduzir a vontade de obter o máximo de eficiência administrativa, terá ainda de corresponder à vontade constante de viver honestamente, de não prejudicar outrem e de dar a cada um o que lhe pertence – princípio de Direito Natural já lapidarmente formulados pelos juristas romanos. À luz dessas idéias, tanto infringe a moralidade administrativa o administrador que, para atuar, foi determinado por fins imorais ou desonestos como aquele que desprezou a ordem institucional e, embora movido pelo zelo profissional, invade a esfera reservada a outras funções, ou procura obter mera vantagem para o patrimônio confiado à sua guarda. Em ambos os casos, os seus atos são infieis à idéia que tinha de servir, pois violam o equilíbrio que deve existir

---

203 MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 43ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2018. p. 90.

204 HAURIOU, Maurice. **Princípios Elementares do Direito Administrativo**. Paris: Press, 1926. p. 197.

205 Antonio José Brandão *apud* Hely Lopes Meirelles. MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 43ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2018. p. 91.

entre todas as funções, ou, embora mantendo ou aumentando o patrimônio gerido, desviam-no do fim institucional, que é o de concorrer para a criação do bem comum.

Aquele que age sem conformidade com a moralidade administrativa atua com ilegalidade, pois a moral é pressuposto de validade da ação administrativa, integrando o direito em sua essência.

A legislação vai discorrer neste sentido como no artigo 37 da Constituição Federal, no Decreto 1.171/94 (Código de Ética do Servidor Público Civil Federal) e ainda na Lei 9.784/99, artigo 2º, parágrafo único, inciso IV.

Pelo princípio da impessoalidade ou finalidade, o agente público só deve praticar ato administrativo para atingir os fins da lei, ou seja, da norma jurídica, agindo de forma impessoal. Aqui, o princípio também abrange a impossibilidade de promoção pessoal do agente administrativo através de sua atuação profissional<sup>206</sup>.

A finalidade da ação administrativa pressupõe o interesse público de modo que, agindo em benefício próprio, os atos praticados pelo agente administrativo serão inválidos, fundamentados no desvio de finalidade. Neste sentido, constata-se que o princípio da finalidade está intimamente relacionado com o princípio da igualdade, ou seja, a Administração deve tratar todos os iguais na medida de sua igualdade (isonomia aristotélica)<sup>207</sup>.

A lei 9.784/99 escreve que o “processo administrativo” deve obediência à interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento ao público que se dirige, sendo proibida a promoção pessoal dos agentes ou autoridades públicas<sup>208</sup>.

O princípio da razoabilidade é norma implícita na Constituição Federal<sup>209</sup>. Hely Lopes Meirelles<sup>210</sup> chama tal princípio de “proibição de excesso”, em razão de ser encarregado de verificar a compatibilização entre os meios e os fins dos atos administrativos, evitando-se

---

206 Previsão contida no artigo 37, §1º, da CRFB/88.

207 Artigo 5º, inciso I e artigo 19, inciso III, da CRFB/88.

208 Artigo 2º, §único, incisos XIII e III, da **Lei nº 9.784/99**.

209 Artigo 5º, LIV, da CRFB/88.

210 MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 43ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2018. p. 95.

abuso de poder. Carmen Lúcia Antunes Rocha<sup>211</sup> escreve que o princípio da razoabilidade engloba o princípio da proporcionalidade.

Por vezes, a razoabilidade aparece conectada com a discricionariedade no intuito de validação dos atos administrativos, o que não é novidade, já que inexistente qualquer proibição legal para tanto. Sendo a discricionariedade possibilidade de ação administrativa de acordo com a oportunidade e conveniência, esta ação deve estar acordada com a razoabilidade dos atos administrativos<sup>212</sup>. Complemente-se que a Lei 9.784/99 dispõe sobre os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade em seu artigo 2º, § único, inciso IV.

O princípio da publicidade impõe a publicação oficial dos atos administrativos praticados no intuito de tornar público, ou seja, de conhecimento de toda a população, constituindo marco de produção de efeitos – marco de validade. Trata-se, portanto, de requisito de validade, eficácia e moralidade<sup>213</sup>.

A princípio, todos os atos administrativos praticados pela autoridade administrativa devem ser públicos. A exceção à regra mencionada são os casos de sigilo quando a matéria envolver segurança nacional e de investigação policial. O que foi dito é corroborado pelo artigo 2º, § único, inciso IV, da Lei 9.784/99.

A publicidade abrange atos internos e externos, tais como: atos conclusos, em formação, processos administrativos em tramitação, pareceres, despachos, atas de julgamento, contratos, comprovantes de despesa e prestação de contas<sup>214</sup>.

A publicação efetiva é a do órgão oficial da Administração Pública (Diário Oficial, impresso ou eletrônico, fixação de atos na sede do órgão onde não houver órgão oficial) e não a imprensa particular. No procedimento administrativo tributário, a intimação do interessado ocorre através de correio com aviso de recebimento, nos próprios autos do processo<sup>215</sup>.

A atividade ou os atos administrativos são eficientes quando são exercidos com presteza e rendimentos. Trata-se de prestar o melhor serviço em menos tempo. Um exemplo

---

211 ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. **Princípios Constitucionais da Administração Pública**. Belo horizonte: Del Rey, 1994. p. 53.

212 A professora Lúcia Valle Figueiredo em sua obra Curso de Direito Administrativo fala que a razoabilidade deve atender aos “valores do homem médio”. FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Curso de Direito Administrativo**. 9ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2008. p. 50.

213 Neste sentido, o artigo 79-A, §8º, da Lei 9.605/98, o Decreto 572/90, Decreto 84.555/80, artigo 1º da revogada LICC.

214 Artigo 5º, incisos XIV, XXXIII e LX, da CRFB/88.

215 Ver artigo 26 e parágrafos da Lei 9.784/99.

do rendimento ou do princípio da eficiência encontra guarida na Lei 9.784/99, quando escreve no artigo 50, §2º, que pode ser utilizado meio mecânico que reproduza os fundamentos das decisões, desde que não prejudique direito ou garantias dos interessados.

Também na Constituição Federal, sob o enfoque dos direitos fundamentais, pode-se encontrar este princípio. Fala-se do artigo 5º, inciso LXXVIII que prescreve que a todos, na esfera judicial e administrativa, são assegurados a razoável duração processual e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação. Edição de súmula vinculante, promoção por eficiência ou merecimento são outros exemplos.

A segurança jurídica também merece destaque entre os princípios administrativos. Hely Lopes Meirelles<sup>216</sup> afirma que “é considerado como uma das vigas mestras da ordem jurídica, sendo, segundo J. J. Gomes Canotilho, um dos subprincípios básicos do próprio conceito do Estado de Direito”. No mesmo sentido, Almiro do Couto e Silva para quem, além da ideia de viga ou princípio do estado de direito, a segurança jurídica está relacionada com a proteção da confiança ou da estabilidade das relações jurídicas.

Tal princípio encontra previsão no artigo 1º da Lei 9.784/99 e também no artigo 2º, parágrafo único, inciso XIII, tendo este último, em atenção ao princípio da segurança jurídica, proibido a aplicação retroativa da nova interpretação.

Por motivação, entende-se que todos os atos administrativos devem ser fundamentados. Trata-se de princípio estabelecido pela Constituição Federal e mantido pela legislação infraconstitucional. Este princípio objetiva resguardar o indivíduo do Poder Público e das intenções maliciosas das autoridades administrativas que em suas atividades devem atenção a legislação que fundam (vinculam) suas atividades.

O princípio da motivação é refletor da máxima que vincula indivíduos e administração pública de que ninguém deverá deixar ou fazer alguma coisa senão em virtude de lei, assim, a Administração, em sua atuação, deve demonstrar o fundamento legal e a exposição de motivos. O não entendimento à motivação acarreta a irregularidade do ato administrativo.

Para atendimento deste princípio, deve-se indicar os fatos, os direitos, a causa, os elementos e o dispositivo legal de fundamento à ação. Neste sentido, a regra geral é a

---

216 MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 43ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2018. p. 99.

obrigatoriedade da motivação<sup>217</sup>.

Além dos citados, existem princípios comuns e de observância obrigatória, tanto para o lançamento quanto para o procedimento administrativo tributário. Estão contidos neste rol o princípio da legalidade objetiva, da vinculação, da verdade material, da oficialidade, do dever de investigação e do dever de colaboração.

O princípio da legalidade objetiva encontra guarida na Constituição Federal de 1988, genericamente, no artigo 5º, inciso II, e, especificamente, nos artigos 37, *caput* - legalidade administrativa, e 150, inciso I – legalidade tributária, estrita legalidade e tipicidade da Carta Magna Federal. Na legislação infraconstitucional, encontra-se presente no artigo 3º do Código Tributário Nacional, tal é o artigo que descreve que a atividade administrativa tributária é vinculada. Relativo ao Processo Administrativo Federal é presente o princípio da legalidade no artigo 1º e no artigo 2º, inciso I, da Lei 9.784/99 – LGPAF.

O princípio da legalidade recebe o adjetivo objetivo quando encarado no intuito de ressaltar a vinculação do agente administrativo aos termos legais. A doutrina se refere a eliminação da subjetividade na apreciação da discussão administrativa ou na formalização, fiscalização e lançamento do crédito tributário. Essa afirmação, entretanto, é falsa. É impossível realizar o exame de compatibilidade constitucional ou mesmo de mero controle do ato administrativo, sem realizar subsunção aos princípios constitucionais da administração pública.

Não obstante isso, o próprio Código de Ética do Servidor Público Federal aponta para o caminho da análise subjetiva da norma, ao se referir a ações administrativas baseadas na moralidade, boa-fé, proporcionalidade, justo, injusto, interesse social ou público e etc. Assim, deve-se buscar o sentido mais objetivo da norma, entretanto, o mais compatível com a legislação. É de aplicação alinhada, no âmbito do direito material tributário, ao princípio da legalidade estrita.

Discorre James Marins<sup>218</sup> que “o princípio da legalidade objetiva deve governar, sob pena de invalidade, toda atividade procedimental e processual tributária que irá se desenvolver em estrita vinculação com a lei e para a finalidade de preservar a aplicação do

---

217 Neste sentido, a Lei 9.784/99, artigo 2º, parágrafo único e artigo 50, parágrafo primeiro.

218 MARTINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro – Administrativo e Judicial**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020. p. 156.

sistema jurídico-tributário”. Entendo, entretanto, que deve existir compatibilidade normativa entre o significado mais objetivo da norma com os princípios e valores constitucionais e legais. Assim, compatibilizando princípios chega-se a um resultado mais correto para a aplicação do direito.

Note-se, inclusive, que a legalidade objetiva é um subprincípio, que deve estar de acordo com os princípios superiores, como aqueles reitores da atividade administrativa previstos na Constituição Federal. Assim, deve-se buscar o resultado significativo mais objetivo da norma, mas que seja também compatível com os princípios e valores constitucionais e da legislação administrativa especializada.

Tal princípio decorre da autotutela vinculada da administração, que significa que o Estado tem todo o direito de tomar todas as providências necessárias à constituição do crédito tributário, respeitando os limites impostos pela lei que disciplina seu exercício. Noutros termos, não há, em tese e pela doutrina tradicional, espaço para a discricionariedade na formalização dos atos administrativos tributários (lançamento, fiscalização, julgamento e apuração), pois são atividades vinculadas, de acordo com o artigo 3º do Código Tributário Nacional – CTN, que devem obediência aos ditames legais – artigo 2º, inciso I, da LGPAF, empregada no procedimento administrativo tributário e no lançamento, tudo de acordo com os exatos termos do direito constitucional e infraconstitucional.

O princípio da vinculação é diretriz agregada ao princípio da legalidade objetiva. A vinculação encontra respaldo nos artigos 3º e 142 do CTN que prescreve, o primeiro, que o tributo é prestação pecuniária instituída por lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, e o segundo, que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória.

Entende-se por vinculação o enquadro dos atos procedimentais aos exatos termos legais tipificados, impedindo-se a subjetividade do agente público no exercício de suas funções. Aqui, exige-se estreita correspondência entre os mandamentos legais e os atos praticados, a não ser que a própria norma indique, através de reenvio e em razão de sua abertura, possibilidade diversa a ser seguida pelo agente<sup>219</sup>.

---

219 Não se trata de princípio da estrita legalidade, pois esta se encontra no âmbito do Direito Tributário material e sua aplicação ocorre nas normas em que se verificam regras-matrizes de incidência tributária, enquanto que o princípio da vinculação é direcionado ao Direito Processual e procedimental tributário, agindo como limitador aos atos administrativos praticados pelo agente público.

A atenção pelo agente às disposições da lei e a imposição legal de obediência consagradas através dos princípios da estrita legalidade e da tipicidade (âmbito material) e da legalidade objetiva e vinculação (âmbito processual), desde que compatíveis com os termos constitucionais, geram maior garantia de obediência à segurança jurídica e à justiça previstas, ambas, na Constituição e na legislação infraconstitucional material e processual.

Pelo princípio da oficialidade, entende-se o dever de impulso oficial, através da Administração Pública, do procedimento administrativo tributário ou do ato de lançamento. Em outras palavras, uma vez iniciado o procedimento ou a formalização do lançamento, independente de quem tenha iniciado, este deverá desenvolver-se e ter andamento, independente de requerimento das personalidades envolvidas. A prática de tal princípio recebe a denominação de *ex officio*, que significa promover o prosseguimento dos atos administrativos de ofício.

A procura da aproximação entre a realidade de fato e sua representação legal se trata da verdade material. Este princípio é observado, principalmente, nas atividades fiscalizatórias (cuja finalidade é a busca da verdade material) e naquelas referentes ao lançamento e apuração do crédito tributário (que devem ser realizadas de acordo com a verdade material)<sup>220</sup>.

O princípio do dever de investigação impõe à Administração Pública a tarefa de proceder à averiguação das atividades dos indivíduos/contribuintes no intuito de verificar qual a que se enquadra nas hipóteses previstas na lei tributária. Aqui, há correspondência para com os poderes de investigação como, por exemplo, o exame das mercadorias, livros, arquivos, documentos fiscais, identificação do patrimônio e rendas dos contribuintes, dentre outros. Encontra respaldo no artigo 145, §1º, da Constituição Federal, artigo 194 a 200 do Código Tributário Nacional.

Tal princípio encontra limites na própria Constituição Federal, especialmente no artigo 5º, incisos X, XI e XII, que se referem a inviolabilidade da vida privada e intimidade, inviolabilidade de residência, de sigilo de correspondência e outros meios de comunicação.

---

220 Verdade material difere de verdade formal. É que esta última prioriza a formalidade processual da prova que é ônus de cada uma das partes, limitando a atividade do juiz no processo civil. Noutros termos, no processo civil, o juiz julga de acordo com os elementos trazidos a baila pelas partes, não lhe sendo lícito tomar as rédeas do processo e determinar de ofício à produção das provas que entende ser necessárias à solução da demanda. Já a verdade material possibilita, no procedimento administrativo fiscal, que a autoridade administrativa produza as provas e promova as diligências que achar cabíveis nos limites legais para comprovar a legitimidade do lançamento.

O dever de colaboração também é um princípio que imputa comportamento ao contribuinte e outros indivíduos (terceiros) no sentido de que todos têm de colaborar com a fiscalização tributária promovida pela Administração Pública. Estas pessoas devem fornecer os documentos solicitados, responder a questionamentos por parte da autoridade fiscal referentes ao patrimônio e rendimentos, dentre outros.

James Marins<sup>221</sup> recorda que:

segundo o Código Tributário Nacional, submetem-se às regras de fiscalização tributária todas as pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive tabeliães, instituições financeiras, empresas de administração de bens, leiloeiros, exceto quanto aos fatos sobre os quais exista previsão legal de sigilo [...]

A Lei Geral do Processo Administrativo Federal (LGPAF), aplicada ao procedimento administrativo tributário, dispõe em seu artigo 4º que são deveres do administrado, dentre outros, os seguintes: expor os fatos conforme a verdade; proceder com lealdade, urbanidade e boa-fé; não agir de modo temerário; prestar as informações que lhe forem suscitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos.

Passado o exame dos princípios comuns do lançamento e do procedimento administrativo tributário, passar-se-á neste momento ao exame exclusivo dos princípios constitutivos do lançamento que, muito embora sejam valentes “apenas” para este ato administrativo, dispõem de aplicação secundária também no âmbito procedimental, com exceção do princípio da inquisitorialidade.

Tais princípios são: inquisitorialidade, cientificação, formalismo moderado, fundamentação, acessibilidade, celeridade e gratuidade. A título de introdução vale lembrar que o procedimento de constituição do lançamento abrange a fiscalização e apuração do crédito tributário e que tais princípios servem como pressupostos objetivos do lançamento.

O princípio da inquisitorialidade se trata de certa liberdade que a Administração Pública dispõe na tarefa de fiscalizar e apurar os fatos que conduzem a formalização do crédito tributário.

---

221 MARTINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro – Administrativo e Judicial**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020. p. 160-161.

A terminologia utilizada por vezes conduz à equivocada ideia de arbitrariedade ou discricionariedade, mas não significa isto. Em verdade, tal vocábulo vem de inquerito ou averiguação, ou seja, é a apuração preparatória do lançamento propriamente dito.

Característica da inquisição é a ausência de participação ativa por parte do contribuinte na averiguação dos fatos. Noutros termos, o contribuinte não pode impugnar e recorrer neste momento. É decorrência do princípio do dever de investigação em que o contribuinte tem de suportar a apuração (legalidade objetiva) realizada pela autoridade fiscal e o dever de colaboração, em que o contribuinte tem de fornecer todos os documentos e meios legais necessários à averiguação.

É importante asseverar que esta fase de investigação é inquisitória, mas que o procedimento administrativo tributário não o é, ou seja, as etapas que precedem este procedimento são realizadas pelo princípio inquisitório, mas basta que se inicie a fase de controle de legalidade do lançamento que tal princípio deixará de ser aplicado.

Pelo princípio da cientificação, o contribuinte tem de ser comunicado formalmente para que tome ciência sempre que a etapa de composição do lançamento de seu interesse tenha início. Todo o lançamento que tiver sido iniciado ou concluído sem a cientificação do contribuinte interessado, será inválido ou nulo.

Nestes termos, prescreve o artigo 7º do Decreto nº 70.235/72, quando afirma que o lançamento ou fase de apuração fiscal tem início com “*o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto*”. Do mesmo modo encontra-se escrito na Lei nº 9.784/99 - LGPAF.

O princípio da acessibilidade dos autos garante ao contribuinte o acesso aos autos e documentos nele constantes de qualquer ato que compõe a fase de lançamento que versa sobre interesse seu. Tal direito abrange a cópia, o conhecimento de decisões e o livre acesso, desde que seja útil ao contribuinte<sup>222</sup>.

De importância singular para o lançamento é o princípio do formalismo moderado, também chamado princípio do informalismo a favor do administrado. Encontra fundamento no artigo 22 da Lei Geral do Processo Administrativo Fiscal, que prescreve que a fiscalização deve ser realizada sem excessos, ou seja, deve observar somente as formalidades essenciais.

---

222 Trata-se de Direito Condicional previsto na Lei nº 9.784/99 – LGPAF.

Alguns autores, do porte de James Martins<sup>223</sup>, afirmam que por este princípio “os atos administrativos não dependem de forma determinada senão quando a lei expressamente a exigir”.

Pelo princípio da fundamentação todos os atos administrativos, incluídos as decisões, devem ser fundamentados na legislação e na realidade fática do caso concrecional. O descumprimento ao princípio citado gera invalidade do ato praticado. O fundamento legislativo encontra origem no artigo 2º, inciso VII, da LGPAF, que torna obrigatória a explicação dos motivos jurídicos e fáticos que geraram o ato administrativo. Constitucionalmente, este princípio encontra-se conectado com o princípio da motivação dos atos administrativos.

Celeridade é também um princípio incidente sobre o lançamento que significa, em concepção rasa, que o procedimento de lançamento deve resposta, em tempo razoável, para a sua conclusão. Noutros termos, os fins do procedimento devem ser alcançados celeremente de modo que se agilize a constituição do crédito tributário. Obviamente, tal princípio não deve ser analisado isoladamente, sendo, pois, verificado globalmente.

Conclui-se pela sua conexão para com os princípios da inquisitorialidade (que atribui liberdade de ação administrativa) e formalismo moderado (exclusão das formalidades desnecessárias) na constituição do ato de lançamento mais célere e, portanto, mais eficaz. Trata-se de cumprimento à determinação constitucional de que “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação” - artigo 5º, inciso LXXVIII.

Importa distinguir a celeridade ocorrida no lançamento com aquela ocorrente no procedimento administrativo tributário. A primeira, em razão da inquisitorialidade, dispõe de menos barreiras para seu cumprimento, enquanto que a segunda, uma vez conectada com o princípio do *due process of Law*, encontra mais bloqueios à sua consecução.

Conclui-se, portanto, o exame dos princípios incidentes sobre o lançamento através da análise do princípio da gratuidade. Sinteticamente, este princípio determina que tanto o procedimento administrativo tributário quanto o lançamento devem ser livres de oneração - gratuitos, em razão de sua necessidade atender aos interesses exclusivos do Estado. Trata-se

---

223 MARTINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro – Administrativo e Judicial**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020. p. 165, 2020.

de exigência contida no artigo 2º, inciso XI, da LGPAF que determina que o lançamento deve suceder sem a cobrança de despesas.

A fase processual tem início com a notificação do lançamento, abrindo-se prazo para que o contribuinte, em trinta dias, realize sua impugnação se achar conveniente. O ato de notificar significa que o Estado pretende haver satisfeita sua pretensão, enquanto que a impugnação é ato que expressa a indignação/rejeição do contribuinte para com o lançamento promovido pela autoridade competente. Pela impugnação, oficializa-se o controle dos atos administrativos pela Administração Tributária que tem natureza processual.

Quando a proposição do contribuinte atende aos requisitos processuais, o lançamento é convertido em “processo administrativo fiscal”. Trata-se de “processo administrativo tributário”, que deve obediência aos seguintes princípios: devido processo legal, contraditório, ampla defesa, ampla instrução probatória, duplo grau de jurisdição, julgador competente, ampla competência decisória e razoável duração processual, além daqueles já expostos. Existem outros, entretanto, para os fins desta tese apenas serão laborados os princípios citados.

O princípio do devido processo legal abrange as disposições do Direito Tributário - princípio da legalidade, isonomia e capacidade contributiva, e aquelas processuais - como os princípios processuais específicos de cada área que compõem o núcleo elementar processual da Constituição. Nestes termos, o aspecto processual tributário está relacionado com a intelecção das garantias individuais fundamentais elementares.

Este é o posicionamento de Nelson Nery Junior<sup>224</sup>:

A cláusula *due process of Law* não indica somente a tutela processual, como à primeira vista pode parecer ao intérprete menos avisado. Tem sentido genérico, como já vimos, e sua caracterização se dá de forma bipartida, pois há o *substantive due process* e o *procedural due process*, para indicar a incidência do princípio em seu aspecto substancial, vale dizer, atuando no que respeita ao Direito material, e de outro lado, a tutela daqueles direitos por meio do processo judicial ou administrativo.

Assim, o direito ao processo, *in casu*, procedimento, corresponde ao direito a uma estrutura lógica de garantias de origem constitucional individual. Por tal razão que a atual

---

224 NERY JR., Nelson. **Princípios do Processo Civil na Constituição Federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017. p. 31.

concepção de “processo” se figura como composição de princípios que garantem o devido processo legal.

Os princípios que compõem esta razão constitucional e que representam condição ao válido procedimento administrativo tributário são: direito de impugnação – artigo 5º, LIV; direito ao juízo competente – artigo 5º, LIII; direito de contraditório – artigo 5º, LV; direito ao amplo conhecimento formal e material – artigo 5º, LV; direito à produção probatória – artigo 5º LV; e direito de recurso hierárquico – artigo 5º, LV.

Tais garantias compõem o núcleo essencial constitucional do procedimento administrativo tributário e merecem a atenção do aplicador do direito quando de sua utilização, motivo pelo qual se passará a examinar cada qual. A não obediência aos princípios já citados acarreta a invalidação de tal procedimento.

O princípio do contraditório é verificado quando do exercício pelo contribuinte de seu direito de rejeição ao lançamento realizado – impugnação. Trata-se de direito de resistência formal do indivíduo em face de ação do Estado em pretender apoderar-se do patrimônio do contribuinte - artigo 5º, inciso LIV.

São efeitos da impugnação: a) caracterização da rejeição ao lançamento já realizado; b) início do processo de controle dos atos administrativos; c) incidência dos direcionamentos constitucionais de natureza processual como a ampla defesa e o contraditório. Obviamente, tal impugnação deve ser instrumento possível de satisfazer as necessidades do contribuinte, evitando que o mesmo tenha seu direito de patrimônio maculado pela imputação administrativa.

Constata-se, também, que o contraditório não é somente verificado quando da proposição da impugnação pelo contribuinte. *Contrario sensu*, existem outras oportunidades em que tal princípio é concretizado como, por exemplo, o direito de contestar informações contidas em perícias, pareceres, documentos, decisões e outros.

Nas palavras de James Marins<sup>225</sup>, “não é lícito à Administração, no âmbito processual, produzir informações, argumentos ou elementos de fato ou de direito, sem que seja concedida ao contribuinte a oportunidade de se manifestar”.

---

225 MARTINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro – Administrativo e Judicial**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020. p. 171.

O princípio da ampla defesa consiste em possibilidade concedida ao contribuinte de se manifestar, seja formalmente seja materialmente, em desfavor dos atos praticados pela Administração Pública Fiscal e ter resposta às alegações realizadas. Não obstante, abrange também a ampla produção de provas das alegações realizadas por parte do contribuinte. Assim, é direito de cognição formal e material – também designado por alguns autores de princípio da ampla competência decisória, e direito de produção de provas – nesta tese denominada de princípio da ampla produção probatória.

Pelo princípio da ampla competência decisória toda a matéria alegada pelo contribuinte deve ser recebida, conhecida e apreciada pelo órgão da Administração Tributária competente para julgamento. Noutros termos, não pode o órgão competente para julgamento se esquivar da análise de matéria, de fato ou de direito, formal ou material, preliminares ou de mérito, alegada pelo contribuinte<sup>226</sup>.

A negativa a tal princípio é configurada como cerceamento de direito de defesa do contribuinte e causará invalidação ou nulidade do procedimento administrativo tributário por ofensa, principalmente a Constituição Federal.

O princípio da ampla instrução probatória determina que o contribuinte pode se fazer valer da utilização de todos os meios de prova possíveis e lícitos para comprovação de direito seu ou realidade fática ocorrente. Os meios de prova são amplos, desde documentos técnicos às provas pessoais, testemunhais, consultas ou pareceres, cuja aplicação vai depender da necessidade e adequação da lide.

O seguimento deste princípio é imposição contida no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal, sendo conferido expressamente ao procedimento administrativo. Também aqui o não cumprimento gera cerceamento de defesa e nulidade do processo. As provas ilicitamente produzidas devem ser desconsideradas também por determinação constitucional – artigo 5º, inciso LVI, da CF<sup>227</sup>.

---

226 Decisão unânime do Conselho de Contribuintes: "Nulidade de Decisão de Primeira Instância - nula é, por cerceamento do direito de defesa, a decisão de primeira instância que deixe de motivar a não aceitação dos documentos juntados ao expediente impugnatório. Preliminar de nulidade acolhida." **Acórdão nº 106-10.701. 6ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes.** Rel<sup>a</sup>. Consa. Sueli Efigênia Mendes de Britto. Julgamento em: 26.02.1999, DOU 26.08.1999.

227 Acórdão unânime do TIT-SP: "Arquivos Magnéticos - Leitura de dados pelo Fisco sem o Expresso Consentimento da Interessada e 'em Ordem Judicial que a Suprisse - Provido o Recurso - Decisão Unânime. (...) Não posso compreender, de sua parte, o processo administrativo, cuja importância foi reconhecida pelo inciso LV do artigo 5º da Constituição Federal, como desatrelado dos princípios constitucionais, notadamente aqueles atinentes a Garantias Fundamentais do Estado de Direito, a ponto de considerar como válida prova que o próprio

Ato sequencial, cumpre examinar o princípio do duplo grau de jurisdição. Trata-se de possibilidade de interposição de recurso em sede administrativa dos julgamentos proferidos pela autoridade competente. É exigência constitucional contida no artigo 5º, inciso LV, da CF. O instrumento utilizado para recorrer na esfera administrativa é o recurso hierárquico que tem a finalidade de revisar a decisão proferida pela órgão julgador de primeira instância através de seu reexame, pelo órgão julgador de segunda instância. Exige-se, portanto, pelo menos uma autoridade hierárquica superior capaz de revisar a decisão proferida pelo órgão inferior<sup>228</sup>.

Pelo princípio do julgador competente, este deve dispor de competência legal para julgamento ou exercício do controle dos atos administrativos. Segundo Nelson Nery Junior<sup>229</sup> “a causa deve ser julgada por juiz [...] competente, pré-constituída pela lei, isto é, constituído primeiro do que o fato a ser julgado. A garantia abrange o processo civil, penal e administrativo”. É que a pós-constituição da autoridade julgadora acarreta a configuração do Tribunal de Exceção, hipótese vedada constitucionalmente.

O princípio supracitado é expressão do artigo 5º, inciso XXXVII e LIII, da Constituição Federal, que prescrevem que não haverá juízo ou tribunal de exceção e ninguém será processado ou julgado senão pela autoridade competente.

O princípio da razoável duração do procedimento administrativo decorre do artigo 5º, inciso LXXVIII da Constituição Federal, que escreve que “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”. Tal princípio é de aplicação universal, sendo direcionado a

---

Guardião Constitucional já declarou, em mais de uma oportunidade, como de inadmissível acolhida (AP citada; EDINQ - 31196-DF). Nessas condições, como salvaguarda de sua evidência, para proceder a abertura dos arquivos magnéticos e leitura dos dados ali constantes, deveria o fisco ter colhido expressa concordância da autuada ou, na recusa, obter a competente autorização judicial para assim proceder, cuidando, ainda, de adotar os procedimentos necessários a manter intocados os registros. Diante do exposto e o mais que dos autos consta, *dou provimento* ao recurso, julgando ilícita a prova obtida, mediante leitura de dados contidos nos arquivos magnéticos do computador sem o expresso consentimento da interessada e sem ordem judicial que a suprisse, determinando, por conseguinte, o arquivamento dos autos”. **Decisão Processo DRT-3 nº 1.093/95**. 6ª Câmara Suplementar do TIT/SP. Rel. José Luiz Meio. Julgamento em 15.10.1998.

228 Celso Alves Feitosa observa que “os órgãos julgadores administrativos de segunda instância, formados, em regra, por uma composição paritária - representantes do órgão lançador e de seus segmentos da sociedade -, dão a garantia da impessoalidade e imparcialidade necessária e imprescindível à aplicação da Justiça Fiscal Administrativa”. FEITOSA, Celso Alves. **Processo Administrativo Fiscal – 3º Volume**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 40

229 NERY JR., Nelson. **Princípios do Processo Civil na Constituição Federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017. p. 92.

todos os indivíduos, ou seja, não pode a Administração Pública preferenciar uma causa de determinado valor, atrasando o julgamento das outras.

Outro aspecto que merece comentário é a questão da duração razoável. Tal conceito é abstrato e aberto, variando a concepção do que seja razoável de pessoa para pessoa. James Marins<sup>230</sup> comenta que “a eficácia no tempo que se possa esperar seja a máxima possível dentro de determinados critérios de razoabilidade”. Observa-se, ainda, que não basta que o procedimento seja julgado rapidamente, o mesmo deve ser eficiente, no sentido de apontar a melhor resposta para a demanda, garantindo-se a segurança jurídica<sup>231</sup>.

Com a vinda da Lei 11.941/09, foi alterada a estrutura do procedimento administrativo federal que passou a dispor de um Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, no lugar do antigo Conselho de Contribuintes. Tal mudança trouxe para o procedimento administrativo fiscal diversas mudanças que contribuíram para o princípio da razoável duração processual, como, por exemplo: o julgamento conjunto de demandas parecidas e a utilização de súmulas obrigatórias e vinculantes ao processo tributário.

Conclui-se expondo as principais características deste princípio: a) ofende a duração razoável procedimental administrativa, a extinção precoce do procedimento e a demora excessiva em seu julgamento; b) sua aplicação é diferente para o Estado e para o contribuinte; c) é garantia constitucional do indivíduo e não do Estado, sendo dever deste último<sup>232</sup>.

---

230 MARTINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro – Administrativo e Judicial**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020. p. 176.

231 A doutrina menciona como instrumentos passíveis de garantir tal princípio à prescrição intercorrente e a preclusão nos casos de abandono processual.

232 Sobre este aspecto, relevante contribuição a de James Marins: “é garantia do indivíduo e não da Fazenda Pública, pois o rol do art. 5º da CF/88 contempla justamente normas e princípios de proteção do cidadão em face do próprio Estado, de modo que não pode ser invocado em detrimento do contribuinte, mas sempre ao seu favor”. MARTINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro – Administrativo e Judicial**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020. p. 178.

## 7 O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO FEDERAL

Existem duas legislações ordinárias que se destacam quando se desenvolve o tema Processo Administrativo Tributário Federal: a Lei nº 9.784/99 – mais genérica, e o Decreto nº 70.235/72 – mais específico. Ressalto a importância da leitura dos dispositivos iniciais da Constituição Federal (dos Direitos e Garantias Fundamentais Individuais), bem como daqueles especializados contidos no Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF) – Portaria nº 343, de 9 de junho de 2015, Anexos I e II.

O Decreto nº 70.235/72 é ato normativo oriundo do Poder Executivo, tendo sido recepcionado como Lei Ordinária. A Lei nº 9.784/99, também designada de Lei Geral do Processo Administrativo Federal (LGPAF), por ser mais genérica em conteúdo, serve como norma secundária de correção de lacunas derivadas do Decreto antes mencionado. De forma supletiva e subsidiária tem-se ainda o Código de Processo Civil – Artigo 15: “Na ausência de normas que regulem processos [...] administrativos, as disposições deste Código [CPC] lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente”.

Note-se que estamos diante de “processo administrativo tributário” (e não mero “procedimento administrativo tributário”), em que há possibilidade de controle de atos administrativos tributários (de lançamento) com justiça, conforme já exaustivamente explicado. Somos contrários a denominação “controle de legalidade de atos administrativos”, visto que, conforme previsão contida no Art. 62 do RICARF é permitido o controle de constitucionalidade pela jurisdição administrativa – Administração Judicante, bem como um amplo controle de atos administrativos com justiça envolveria o exame dos referidos atos conforme a Constituição. Note-se que existe um controle administrativo limitado de constitucionalidade (a Administração Judicante deve aplicar a interpretação consolidada do STF e examinar os atos administrativos de acordo com os princípios constitucionais)<sup>233</sup>.

---

233 “Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. § 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva planária do Supremo Tribunal federal; II – que fundamente crédito tributário objeto de: a) súmula vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal; b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 – Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de

Também somos contrários a utilização da expressão autotutela dos atos administrativos. O RICARF prevê expressamente a existência da administração judicante no inciso II do Art. 2º, diferenciando-a da Administração Ativa<sup>234</sup>. Autotutela significa “eu” resolver o problema através de “minha própria pessoa”. Não é o caso do processo administrativo tributário. A Administração Judicante é composta inclusive de pessoas que não são servidores públicos, eleitos apenas pela notoriedade de seu trabalho e experiência profissional. Assim, as nomenclaturas mais apropriadas seriam: “Procedimento Administrativo Tributário” (utilizados para atos preparatórios e preliminares ao processo); “Processo Administrativo Tributário” (restrito controle dos atos administrativos tributários, mero exame de legalidade); Contencioso Administrativo Tributário (amplo controle dos atos administrativos tributários, com justiça e exame constitucional).

O caráter genérico do conteúdo normativo da LGPAF é que garante sua aplicação subsidiária ao Decreto nº 70.235/72, pois essa última legislação, não expressa os princípios expressos incidentes sobre o procedimento administrativo tributário. Noutros termos, os dois marcos normativos (geral e especial) são de aplicação complementar. Para além delas, de forma mais especializada, o RICARF, e, de modo mais genérico, a Constituição e o Código de Processo Civil.

Característica da LGPAF é sua amplitude de conhecimento que abrange o processo e o procedimento administrativo tributário federal como um todo no âmbito da Administração (Poder Executivo) - direta e indireta federal, e de ambos os poderes, o Legislativo e o Judiciário quando na prática de atos administrativos.

A LGPAF tem como disposições iniciais, a exposição expressa do fim para a qual foi constituída, qual seja, a proteção dos direitos do administrado e cumprimento dos fins da Administração Pública<sup>235</sup>. Aqui se encontra previsão dos princípios regentes da Administração

julho de 2002; d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art.43 da Lei Complementar nº 73, de 1993”. **Regimento Interno do CARF.**

234 “Art. 2º O CARF tem a seguinte estrutura: I – ADMINISTRATIVA: 1. Presidência 2. Assessoria Técnica e Jurídica [...] 3. Divisão de Controle Interno e Risco [...] 4. Divisão de Planejamento e Comunicação; [...] 5. Divisão de Suporte ao Processo Eletrônico e Estatística; [...] 6. Coordenação de Suporte ao Julgamento; [...] Coordenação de Gestão do Acervo de Processos; [...] 8. Coordenação de Gestão Corporativa; [...] Coordenação-Geral de Gestão do Julgamento; [...] II – JUDICANTE: 1. Três Seções de Julgamento; [...] 2. Câmara Superior de Recursos Fiscais [...]. Parágrafo único. Presidem os órgãos e turmas de julgamento: I – Pleno e Turmas da CSRF: Presidente do CARF; II – Seção de julgamento: um dos Presidentes de Câmara que a compõe; III – Câmara: Presidente de Câmara; IV – Turma Ordinária: Presidente de Turma; e V – Turma Extraordinária: Presidente de Turma”. **Regimento Interno do CARF.**

235 Art. 1º, *caput*.

Pública, tais como o princípio da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Estes princípios estão inseridos, em uma primeira parte, geral e inicial, que condiciona a aplicação e a interpretação da própria LGPAF, complementa e conjuga a aplicação da legislação procedimental administrativa tributária, além de servir como norte à criação de nova legislação<sup>236</sup>.

Pela LGPAF, existem diversos princípios que devem ser observados no âmbito do Processo Administrativo Tributário Federal, são os chamados princípios gerais do procedimento de lançamento e do processo administrativo tributário de controle de atos administrativos que estão insculpidos nos artigos relacionados com os critérios procedimentais administrativos e dos direitos e deveres dos administrados.

Dentre os critérios que devem ser observados no processo administrativo federal, e consequentemente, no processo administrativo tributário, estão os contidos no artigo 2º,

236 “A aplicação da Lei nº 9.784/99 aos processos administrativos fiscais tem-se pacificado tanto na esfera administrativa quanto na judicial, conforme se depreende dos seguintes julgados: "Processo Administrativo Fiscal. Princípios da Verdade Material e da Oficialidade. Informações Contidas em Registros na Própria Administração. Dever de Ofício de trazê-las aos Autos Cerceamento do Direito de Defesa. Compete à administração, em atenção aos princípios da verdade material e da oficialidade, instruir, de ofício, o processo administrativo com os elementos de fato contidos em registros e sistema. mantidos pela própria administração. Aplicação à espécie dos artigos 29, 36 e 37 da Lei nº 9.784/99. Processo anulado a partir da decisão de primeira instância, inclusive”. **Acórdão 20308376,3'**. Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes. Rel. Conselheiro Renato Scalco Isquierdo. Julgamento em: 21 ago 2002. **Agravo de Instrumento**. Fixação de Prazo para Apreciação de Procedimento Administrativo. Decreto UO70.235/72. Aplicação Subsidiária da Lei nº 9.784/99. I. Agravo de Instrumento contra a decisão que determinou a apreciação e o julgamento do pedido de compensação do interesse da Agravada, em 24 (vinte e quatro) horas, sob o fundamento de que tal decisão seria arbitrária, em face de não ser da competência do Poder Judiciário, fixar prazo para a prolação de ato decisório, na esfera administrativa”.

2. A Lei nº 9.784/99 deve ser aplicada subsidiariamente, também, aos procedimentos administrativo-fiscais, regulados pelo Decreto nº 70.235/72, tal como prescreve o art. 69 da mencionada lei. 3. Embora o Decreto nº 70.235/72 não estabeleça qualquer prazo para a prolação de decisão nos procedimentos administrativos, a Lei nº 9.784/99 estipulou, para tanto, o prazo de 30 (trinta) dias, após conclusão da instrução. Inocorrência de conflito expresso entre as duas normas, devendo a mais recente ser aplicada à espécie. Agravo de Instrumento provido, em parte”. **Recurso: AG nº 70.149,3'** Turma Especial do TRF da 5ª Região, Rel. Desembargador Federal Geraldo Apoliano, Df 29.05.2007. “Tributário. Processo Administrativo Fiscal. Intimação para impugnar o Pat. Vício não Comprovado. Comparecimento Espontâneo. Art. 26, parág. 5º da Lei 9.784/99. Aplicação Subsidiária. Agravo Improvido. I. Os efeitos dos possíveis erros nos dados fornecidos pelo contribuinte somente podem ser-lhe imputados, uma vez que é seu dever manter atualizadas as informações, dentre as quais se encontra o seu endereço para receber intimações, perante a SRF. 2. O comparecimento espontâneo do contribuinte para apresentar impugnação à conclusão do Processo Fiscal supre eventual nulidade no ato de intimação (art. 26, parágrafo. 50. da Lei 9.784/99. aplicado subsidiariamente ao PAT), se em tal comparecimento o requerente não se restringiu a questionar a falta de intimação pelos meios legalmente previstos, mas ainda trouxe outras questões de fato e de direito atinentes ao mérito de tal Processo Fiscal. 3. Agravo de Instrumento improvido; Agravo Regimental prejudicado”. 2' Turma do TRF da 5ª Região, **Recurso: AG nº 59346**. Rel. Desembargador Federal Napoleão Maia Filho, julgamento em 03 ago 2005.

parágrafo único, incisos I a XIII, da LGPAF, quais sejam: atuação conforme a lei; atendimento a fins de interesse geral, vedada a renúncia total ou parcial de poderes ou competências, salvo autorização em lei; objetividade no atendimento do interesse público, vedado a promoção pessoal de agentes ou autoridades; atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé; divulgação oficial dos atos administrativos, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas na Constituição; adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público; e indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão.<sup>237</sup> Note-se que tais regramentos explicitam deveres da Administração tributária.

Como direitos dos administrados tem-se:

I – ser tratado com respeito pelas autoridades e servidores, que deverão facilitar o exercício de seus direitos e o cumprimento de suas obrigações; II - ter ciência da tramitação dos Processos Administrativos em que tenha a condição de interessado, ter vista dos autos, obter cópias de documentos neles contidos e conhecer as decisões proferidas; III - formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente; IV - fazer-se assistir, facultativamente, por advogado, salvo quando obrigatória a representação, por força de lei.

*Contrario sensu*, existem também os deveres dos administrados para com a Administração, constantes no Capítulo III, art. 4º da LGPAF, que são os seguintes: I – expor os fatos conforme a verdade; II – proceder com lealdade, urbanidade e boa-fé; III – não agir de modo temerário; IV – prestar as informações que lhe forem suscitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos.

---

237 “I - atuação conforme a lei e o Direito; II- atendimento a fins de interesse geral, vedada a renúncia total ou parcial de poderes ou competências, salvo autorização em lei; III - objetividade no atendimento do interesse público, vedada a promoção pessoal de agentes ou autoridades; IV - atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé; V - divulgação oficial dos atos administrativos, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas na Constituição; VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público; VII - indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão; VIII - observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados; IX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados; X - garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio; XI - proibição de cobrança de despesas processuais, ressalvadas as previstas em lei; XII - impulsão, de ofício, do Processo Administrativo, sem prejuízo da atuação dos interessados; XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação”. **LGPAF**.

Conclui-se que os critérios, direitos e deveres antes referidos, são de aplicabilidade plena ao Processo Administrativo Tributário da Receita Federal do Brasil, também em virtude do respeito aos direitos e garantias fundamentais individuais do cidadão e da coletividade previstos na Constituição Federal.

Conforme já examinado, existem duas etapas anteriores ao processo administrativo tributário: a) procedimento que antecede o lançamento (apuração e fiscalização); e b) o procedimento de lançamento propriamente dito.

A primeira fase é caracterizada por seu aspecto procedimental unilateral, ou seja, não há rejeição do procedimento realizado, em razão, principalmente, de não configurar formalização de tributo e/ou sanção tributária. Esta etapa é corriqueiramente confundida como a do ato administrativo de lançamento, por equívoco expresso do artigo 142 do CTN que separa as etapas “a” e “b”.

Pelo Decreto nº 70.235/72, artigo 7º, o procedimento preparatório do lançamento tem início com: a) o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto; b) a apreensão de mercadoria, documentos ou livros; c) o começo do despacho aduaneiro de mercadoria importada.

Importante mencionar que não se trata o item “a”, de hipótese de lançamento de ofício ou de notificação de lançamento – art. 11 do Decreto nº 70.235/72, mas sim de cientificar o contribuinte do início do procedimento de fiscalização.

Nesta etapa preparatória, não existe direito ao contraditório e a ampla defesa, mas sim dever de colaboração do contribuinte para com a autoridade tributária fiscal, que age observando os livros, arquivos, mercadorias e outros documentos fiscais do sujeito passivo. Já foi observado que nesta fase, a autoridade tributária deve atuação aos estreitos limites legais e funcionais<sup>238</sup>.

A ação da fiscalização por vezes, gera para a Administração Tributária uma pretensão fiscal que significa exigência (pecuniária) da obrigação tributária principal e acessória<sup>239</sup>. Aqui duas hipóteses existem: a) ou há pretensão tributária – caso em que o contribuinte formula sua

---

238 Art. 195, do CTN.

239 Art. 113, do CTN.

impugnação, se entender necessário; b) ou não há pretensão tributária – hipótese em que o contribuinte não necessita impugnar.

Em havendo a apreensão da mercadoria, livros ou documentos<sup>240</sup> pode o contribuinte formalizar sua impugnação administrativa – caso em que se aplica o artigo 5º e 6º da LGPAF e artigo 14 do Decreto nº 70.235/72.

O direito a pretensão fiscal é concedido com a formalização da obrigação tributária que sucede através do lançamento propriamente dito, que passa a ser exigido com a notificação do contribuinte. Quando há violação da norma tributária, a obrigação é formalizada (lançada – o lançamento ocorre) através de auto de infração que pode conter o acessório e o principal, separadamente ou conjuntamente<sup>241</sup>.

Pelos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72, o auto de infração deve conter requisitos formais, materiais, prazos para cumprimento da obrigação ou para realização da impugnação. A notificação oportuniza ao contribuinte rejeitar aquilo que lhe seja desacorde no lançamento e inicia a etapa de controle da legalidade do ato administrativo de lançamento pela Administração Pública.

As etapas do Processo Administrativo Tributário são: a) instauração; b) preparação e instrução; c) julgamento; d) recurso. Na etapa processual tem-se a inserção de requisito essencial para a sua validade, o respeito a algumas garantias e direitos constitucionais fundamentais do contribuinte, tais como: devido processo legal, direito de impugnação administrativa, contraditório, ampla defesa, juízo competente, produção de provas, direito de recurso e conhecimento material e formal.

A LGPAF prestigia a informalidade dos atos administrativos prescrevendo que a atividade administrativa seja desenvolvida de forma simples e suficiente no intuito de propiciar maior grau de certeza, segurança e respeito aos direitos do contribuinte (artigo 2º, parágrafo único, inciso IX), o que é corroborado pelo inciso VIII do mesmo artigo da LGPAF que descreve que se devem observar as formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados. Pelo artigo 22 da LGPAF, tem-se ainda que os atos praticados não dependem

---

240 Pela **Súmula 439 do STF**: “Estão sujeitos à fiscalização tributária ou previdenciária quaisquer livros comerciais, limitado o exame aos pontos objeto da investigação”.

241 Art. 142 e 145, do CTN, c/c artigos 9º e 10 do Decreto nº 70.235/72.

de forma determinada, exceto quando a lei exigir. A finalidade é atender a celeridade processual, prevista no inciso IV do Art. 41 do RICARF.

O Decreto nº 70.235/72 busca equalizar segurança e informalidade através do artigo 2º que determina que os atos e termos processuais disponham somente dos requisitos necessários para atingir seus objetivos. Para tanto, escreve que os mesmos não podem ter espaços em branco, entrelinhas, rasuras de forma a macular a certeza do conteúdo ali previsto. Não se pode esquecer que os autos processuais devem ser numerados, rubricados e posto em ordem cronológica. Com a reforma administrativa, se admitiu a prática de atos processuais de forma eletrônica. Pelo art. 22 da LGPAF todos os atos processuais devem ser escritos contendo data, local e assinatura do agente administrativo.

O princípio do informalismo é denominado também de princípio do formalismo moderado, como já visto, em que os atos administrativos devem ser realizados, tomando-se por base, somente os aspectos formais essenciais para o atendimento da segurança jurídica, não se admitindo excesso de formalidades por parte do fisco no processo administrativo tributário. Hely Lopes Meirelles<sup>242</sup> escreve que tal princípio deve ser interpretado em favor do contribuinte.

Outros princípios, embora não previstos no Decreto nº 70.235/72 – que regulamenta o Processo Administrativo Tributário, estão contidos no Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), em especial na Seção correspondente ao julgamento dos conflitos administrativos e posturas que devem ser adotadas pelos Conselheiros Julgadores. Cito-os: imparcialidade, padrões éticos de conduta, integridade, moralidade, decoro – visando obter a confiança e o respeito da sociedade (Inciso I do Art. 41); respeito ao devido processo legal, igualdade de tratamento e celeridade (Inciso III do Art. 41); e imparcialidade e exatidão – agir de forma precisa e tecnicamente correta (Inciso IV do Art. 41)<sup>243</sup>. Importante ressaltar que o próprio RICARF ainda prevê que a atuação dos

---

242 MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 43ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2018. p. 617.

243 “Art. 41. São deveres dos conselheiros, dentre outros previstos neste Regimento Interno: I – exercer sua função pautando-se por padrões éticos, no que diz respeito à imparcialidade, integridade, moralidade e decoro, com vistas à obtenção do respeito e da confiança da sociedade; II – zelar pela dignidade da função, vedado opinar publicamente a respeito de caso concreto pendente de julgamento; III – observar o devido processo legal, assegurando às partes igualdade de tratamento e zelando pela rápida solução do litígio; IV – cumprir e fazer cumprir, com imparcialidade e exatidão, as disposições legais a que estão submetidos [...]”. **Regimento Interno do CARF**.

Conselheiros Julgadores sejam realizadas de forma vinculada ao Código de Ética do Servidor Público Civil Federal – Decreto nº 1.171, conforme parágrafo segundo do Art. 29<sup>244</sup>.

Em termos de prazos processuais tem-se o seguinte:

- a) prazos do contribuinte;
- b) prazos da Administração Tributária; e
- c) prazos próprios e impróprios.

Os prazos<sup>245</sup> do contribuinte são de trinta dias para os principais atos processuais que comportam: apresentação da impugnação, interposição de recurso voluntário contra decisão proferida em primeira instância<sup>246</sup> e apresentação de provas documentais. Em segunda instância<sup>247</sup> – CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) tem-se os seguintes prazos: recurso especial para o Conselho Superior de Recursos Fiscais e apresentação de contrarrazões – quinze dias<sup>248</sup> e interposição de embargos aclaratórios – cinco dias<sup>249</sup>.

Os prazos de contestação/impugnação administrativa do contribuinte devem estar dispostos na notificação do autoinfracionário ou ato de lançamento. A inobservância do disposto acarreta a incidência da preclusão temporal<sup>250</sup>. James Marins<sup>251</sup> afirma que havendo diferença entre os prazos constantes no Decreto 70.235/72 e no auto de infração ou ato de lançamento deve prevalecer o mais favorável.

---

244 “Art. 28. A escolha de conselheiro representante da Fazenda Nacional recairá sobre os candidatos indicados em lista tríplice encmainhada pela RFB, e a de conselheiro representante dos Contribuinte recairá sobre os candidatos indicados em lista tríplice elaborada pelas confederações representativas de categorias econômicas e pelas centrais sindicais. [...] Art. 29. A indicação de candidatos a conselheiro recairá: I – no caso de representantes da Fazenda Nacional, sobre Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (AFRFB), em exercício no cargo há pelo menos 5 (cinco) anos; II – no caso de representantes dos Contribuintes, sobre brasileiros natos ou naturalizados, com formação superior completa, registro no respectivo órgão de classe há, no mínimo, 3 (três) anos, notório conhecimento técnico, e efetivo e comprovado exercício de atividades que demandem conhecimento nas áreas de direito tributário, processo administrativo fiscal e tributos federais. [...]” Art. 30. As representações referidas no Art. 28 devem proceder à elaboração de lista tríplice com a indicação dos candidatos a conselheiro, por Seção, Câmara e turma de julgamento na qual se encontra a vaga a ser preenchida.”

**Regimento Interno do CARF.**

245 Decreto nº 70.235/1972, artigo 10, inciso V, e artigos 15, 33 e 37.

246 O Procurador da Fazenda Nacional devem também em trinta dias interpor contrarrazões do recurso voluntário – art. 48, §2º, Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

247 A Lei nº 11.941/2009 substituiu o Conselho de Contribuintes pelo CARF.

248 Decreto nº 70.235/1972, artigo 37, §2º.

249 RICARF, artigo 65, parágrafo 1º, Anexo II.

250 Artigo 10, inciso V, artigo 11, inciso II, e artigo 15 do Decreto 70.235/72.

251 MARTINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro – Administrativo e Judicial**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020. p. 241.

Os documentos comprobatórios do direito do contribuinte devem estar juntos à impugnação sob pena de preclusão. Tal regra comporta exceção quando ocorrer força maior e novos fatos ou direitos que surjam após a impugnação<sup>252</sup>. Importante sinalizar para a possibilidade de apresentação das provas necessárias ao julgamento da causa até o momento anterior ao julgamento<sup>253</sup>.

Quanto aos prazos da Administração, tem-se que os atos processuais dos agentes administrativos devem ser realizados em oito dias. A exceção à regra está contida no artigo 3º e 4º do Decreto 70.235/72 que estabelece tal prazo em trinta dias, quando houver solicitação de autoridade distinta.

O prazo para exigência administrativa do tributo quando não houver sido realizada a impugnação ou cumprimento da pretensão fiscal notificada é de trinta dias. Terminado tal prazo, haverá inscrição em dívida ativa para a cobrança judicial.

Em segunda instância – CARF, os conselheiros dispõem de diversos prazos, por força do Regimento Aprovado pelo Ministério da Fazenda (RICARF)<sup>254</sup>. O prazo para entrega do voto do conselheiro relator é de dois meses<sup>255</sup>. Existe prazo também para a apresentação dos autos procedimentais para julgamento pelo conselheiro relator que é de seis meses contados a partir do sorteio. Admite-se prorrogação através de justificativa formal<sup>256</sup>.

Em termos de prazos próprios e impróprios, os primeiros são aqueles estabelecidos para o contribuinte, enquanto que o segundo é prazo para a Administração Tributária. São chamados de impróprios porque não acarretam preclusão temporal quando não cumpridos. *Contrario sensu*, os próprios geram efeitos preclusivos.

Ao falar em prazo, é necessário verificar a questão da preclusão temporal, consumativa e lógica no processo administrativo tributário federal. Ocorre preclusão temporal quando o contribuinte não exercita seu direito dentro do prazo previsto em lei, perdendo o direito de fazê-lo<sup>257</sup>. Sucede a preclusão lógica quando os contribuintes praticam atos

252 Artigo 16, §4º, do Decreto nº 70.235/1972.

253 Artigo 38, da Lei 9.784/99, e jurisprudência do CARF.

254 Regulamento Interno do CARF.

255 Artigo 45, inciso V Anexo II do RICARF.

256 O não cumprimento destes prazos pode gerar perda de mandato.

257 Caso em sua impugnação o contribuinte deixe de impugnar certos fatos, como já decidiu unanimemente a extinta 7ª Câmara do Conselho dos Contribuintes, estes não podem ser objeto de apreciação pela via recursal, uma vez que preclusos: "Normas Processuais - Matéria Preclusa - Deixando o sujeito passivo insurgir-se, na impugnação apresentada, contra qualquer das infrações a ele atribuídas pelo Fisco, não poderá fazê-la na peça recursal, uma vez que a matéria não apreciada em primeira instância – em que a contestação de sua legitimidade

contraditórios entre si, ou seja, que se anulam (paga o tributo e realizar a impugnação). *In casu*, a obrigação tributária desaparece assim como o direito à impugnação do contribuinte. Pela preclusão consumativa o contribuinte não pode repetir ou complementar ato procedimental já consumado.

Referente à contagem dos prazos, o artigo 5º do Decreto 70.235/72 prescreve a regra geral de que os prazos são contínuos, excluindo-se o dia inicial e incluindo-se o dia de vencimento para efeitos de contagem. Obviamente o início e o término do prazo somente ocorrem em dias de expediente normal na Administração Tributária. O dia inicial seria o primeiro dia subsequente a intimação que contiver expediente normal na Administração tributária. Caso o prazo do término seja em dia de não expediente, ocorre prorrogação do mesmo até o dia em que tiver expediente normal (da mesma forma ocorre quando o expediente é reduzido).

Outro tema de importância é o da notificação de lançamento e intimação administrativa. O primeiro é ato administrativo formal em que o contribuinte é cientificado da obrigação tributária imputada pelo fisco. São requisitos formais da notificação: assinatura da autoridade tributária competente, número de matrícula da autoridade tributária, qualificação do contribuinte, o importe do crédito tributário e o prazo de pagamento e impugnação<sup>258</sup>.

---

deveria ser examinada - não pode ser objeto de análise pela segunda instância, tendo em vista tratar-se de matéria atingida pela preclusão. Recurso não conhecido". **Acórdão no Processo nº13.802-000.399/89-95**. 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, Relª. Consª. Mariangela Reis Varisco. Publicação: DOU 02 jan 1996.

258 Caso seja auto de infração deverá conter os dispositivos de lei que foram infringidos. A assinatura e o número de matrícula são dispensáveis quando a notificação decorrer (for emitida) de processo eletrônico. A ausência dos requisitos dispostos no parágrafo, acarretam a nulidade do ato administrativo. O extinto 1º Conselho de Contribuintes declarou a nulidade de lançamentos que não apresentassem a identificação e assinatura da autoridade administrativa competente, da seguinte forma: "Normas Gerais de Direito Tributário - É nula a Notificação de Lançamento Suplementar que não contém a assinatura e número de matrícula do servidor responsável pela sua emissão conforme impõe o art. 11 do Decreto nº 70.235/72. Por unanimidade de votos, 'negar' provimento ao recurso de ofício.". Acórdão unânime da 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, **Processo nº 10166.011234/96-41**, j. em 02 fev 1999. No mesmo sentido: 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, **Processo nº 10140.002674/9603**, j. em 15 mar 1999. Compartilhando do mesmo entendimento, observe-se o acórdão da extinta 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais: "Processual - Lançamento Tributário - Nulidade, é nula, por vício formal, a Notificação de Lançamento emitida sem assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado a emitir e a indicação de seu cargo ou função e do número da respectiva matrícula, em descumprimento às disposições do art. 11, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72. Precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Acolhida a preliminar de nulidade, declarada de ofício." Acórdão por maioria da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, **Processo nº 13154.000079/95-74**, **Recurso nº 201-104305**, Rel. Cons. Paulo Roberto Cucco Antunes, sessão de 09 jul 2002, DOU 1 08 mar 2005, p. 24, Revista Dialética de Direito Tributário 1] 6/236) No mesmo sentido: acórdão por maioria da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, **Processo nº 10835.000637/95-07**, **Recurso nº 301-122659**, Rel. Cons. Paulo Roberto Cucco Antunes, sessão de 18 de março de 2003, DOU 1 11.08.2003, p. 22, Revista Dialética de Direito Tributário 97/238.

Conforme artigo 28 da LGPAF deve ser objeto de intimação os atos do processo que resultem para o interessado em imposição de deveres, ônus, sanções ou restrição ao exercício de direitos e atividades e os atos de outra natureza, de seu interesse<sup>259</sup>.

Relativo à intimação pessoal essa é comprovada com a assinatura do contribuinte ou preposto e é realizada pela própria autoridade tributária. Caso haja recusa em receber a intimação, deve o agente administrativo lavrar declaração que terá valia de recebimento, uma vez que o agente dispõe de fé pública e presunção de veracidade relativa<sup>260</sup>.

O início da contagem do prazo ocorre com o aperfeiçoamento da intimação, ou seja, na data da ciência do intimado ou da declaração de quem fizer a intimação, se pessoal; na data do recebimento ou, se omitida, quinze dias após a data da expedição da intimação, no caso do inciso II do *caput* do artigo 23; se por meio digital, quinze dias contados da data registrada no comprovante de entrega no domicílio tributário do sujeito passivo ou no meio digital, equivalente utilizado pelo sujeito passivo; quinze dias após a publicação do edital, caso seja o meio utilizado<sup>261</sup>.

Observe-se que, para resguardar as finalidades das intimações, aquelas que ocorrerem por editais devem ser realizadas com ampla publicidade, em obediência também ao princípio da segurança jurídica; e as intimações que sucederem por correio que não disponha de data de recebimento, devem ser reenviadas evitando-se a nulidade do processo, o que ocorre por força do artigo 26 da LGPAF, §§ 3º, 4º e 5º<sup>262</sup>.

259 Quanto às finalidades da intimação para a defesa, manifestou-se o Superior Tribunal de Justiça (acórdão por maioria de votos da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, **MS nº 6.045/DF**, Rel. Ministro Humberto Gomes de Barros, j. em 26.05.1999, DfU 27.09.1999) no seguinte sentido: "Administrativo - Direito de Defesa - Impossibilidade de Acesso aos Autos - Ineficácia. I - No processo administrativo, a intimação para a defesa visa três objetivos: fixar o início do prazo; delimitar a matéria a ser impugnada e, finalmente, determinar o local em que se encontram os autos, para exame. II - É ineficaz a intimação, se o intimado não tem acesso aos autos porque eles foram remetidos a outro local que não aquele indicado."

260 A intimação pessoal do interessado no Processo Administrativo é perfeitamente regular, diferentemente do Processo Judicial, conforme dispõe o seguinte aresto: "Administrativo - Processo Administrativo - Princípio da Ampla Defesa. O processo administrativo não exige as formalidades solenes e sacramentais previstas para o processo judicial. Não há irregularidade se o penalizado foi intimado pessoalmente da decisão. Recurso desprovido." Acórdão unânime da 5ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, **RMS nº 2.993/SP**, Rel. Ministro Felix Fischer, j. em 23.09.1997, Df 13.10.1997.

261 Artigo 23, §2º, incisos I a IV do Decreto 70.235/72 e alterações produzidas pela Lei 11.196/05. Cf. Art. 26, parágrafo 1º, da LGPAF. O dispositivo deve ser aplicado subsidiariamente ao Decreto nº 70.235/72, no que couber, quanto ao ato de intimação: "A intimação deverá conter: I - identificação do intimado e nome do órgão ou entidade administrativa; II finalidade da intimação; III - data, hora e local em que deve comparecer; IV - se o intimado deve comparecer pessoalmente, ou fazer-se representar; V - informação da continuidade do processo independentemente de seu comparecimento; VI - indicação dos fatos e fundamentos legais pertinentes."

262 Art. 26 da LGPAF: "§ 3º A intimação pode ser efetuada por ciência no processo, por via postal com aviso de recebimento, por telegrama ou outro meio que assegure a certeza da ciência do interessado. § 4º No caso de interessados indeterminados, desconhecidos ou com domicílio indefinido, a intimação deve ser efetuada

As Leis 9.532/97 e 11.196/05 inseriram no Decreto 70.235/72, a possibilidade de intimações através de meios eletrônicos ou digitais, ou seja, tanto a notificação de lançamento quanto à intimação podem ser realizadas através de correio, telegráfico, telefônico ou por e-mail<sup>263</sup>, satisfeita a condição de recebimento inequívoco<sup>264</sup> e de que nestes atos estejam contidas todas as informações necessárias à ciência do contribuinte.<sup>265</sup>

Por último, assinale-se que a intimação por edital é exceção e só deve ser utilizada quando os outros meios de intimação falharem. Estas falhas devem ser comprovadas e motivadas.

Formalizada a obrigação tributária e notificado o contribuinte, tem o mesmo o prazo de trinta dias para apresentar a impugnação administrativa ou realizar o pagamento/recolhimento da exação fiscal. Ocorrendo o pagamento, a obrigação tributária é

---

por meio de publicação oficial. § 5º As intimações serão nulas quando feitas sem observância das prescrições legais, mas o comparecimento do administrado supre sua falta ou irregularidade."

263 Já se pronunciou o extinto Iº Conselho de Contribuintes a respeito da necessidade de estarem presentes na notificação eletrônica os requisitos legais previstos, sob pena de nulidade: "Notificação Eletrônica - Nulidade - Falta dos Requisitos do Lançamento. É de ser decretada a nulidade de lançamento efetuado através de meios informatizados eletrônicos que não preencha os requisitos previstos em lei, tais como falta do nome e da assinatura do funcionário. Art. 142 do CTN, art. II do Dec. nº 70.235/72. Notificação de Lançamento nula." Acórdão da 7ª Câmara do Conselho de Contribuintes, **Processo nº 10120.002433/94-69**, Rel. Cons. Antenor de Barros Leite Filho, 18.02.1998. No mesmo sentido: 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, **Processo nº 10380.000257/96-11**, j. em 15.03.1999.

264 Decreto 72.235/72, artigo 23, inciso II, cumulado com o §4º. O e-mail é meio opcional do contribuinte.

265 Confirmando a validade da notificação postal, bem como ressaltando a imperatividade de observar alguns requisitos, já se manifestou a jurisprudência: "Notificação de Decisão Administrativa por Via Postal - Respeito à Finalidade do Ato. A notificação postal da decisão administrativa, para ser válida, não necessita ser entregue em mãos do notificando ou seu representante legal, mas é de rigor que o seja a pessoa responsável, que assine o respectivo recibo de entrega. Não se pode validar o ato se a entrega é feita a pessoa incapaz de assinar o próprio nome, lançando no recibo apenas o prenome José, em letras rusticamente desenhadas". Acórdão unânime da Iª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, **AMS nº 95.04. 17827-8/RS**, Rel. Juiz A. A. Ramos de Oliveira, julgamento em 30.06.1998, *Di 02.09.1998*. Alguns precedentes jurisprudenciais têm cuidado da matéria relativa à intimação postal: "É válida e eficaz a notificação que chega ao endereço do domicílio tributário do sujeito contribuinte passivo, ainda que não recebida pessoalmente por este." (Acórdão unânime da Iª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, Apelação em Mandado de Segurança na 98.04.08034-6/RS, Rel. Juiz Guilherme Beltrami, *DJU 2 E-2 01.11.2000*, p. 182, *Revista Dialética de Direito Tributário* 64/236); "A falta de indicação, no auto de lançamento fiscal expedido por meio eletrônico, do nome, do cargo e matrícula do servidor público que o emitiu, somente acarreta nulidade do documento quando evidente o prejuízo causado ao contribuinte." (Acórdão por maioria da Iª Seção do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, Embargos Infringentes na 2000JJ4.01 2526 1-7/SC, Rel. Juiz José Luiz B. Gennano da Silva, *DJU 2 E-2 08.11.2000*, p. 49, *Revista Dialética de Direito Tributário* 64/236); "nulidade do processo administrativo, se a notificação do lançamento correspondente não foi remetida ao endereço correto do contribuinte, sujeito passivo da obrigação tributária." Acórdão unânime da 3ª Turma do Tribunal Regional Federal da Iª Região, Apelação na 95.01.09478-2/MG, Rel. Juiz Reynaldo Soares da Fonseca, *DJU 2 10.11.2000*, pp. 28-29, *Revista Dialética de Direito Tributário* 64/236.

extinta. Apresentando-se a impugnação tem início a fase de controle do ato administrativo de lançamento.<sup>266</sup>

São efeitos da impugnação: dar início ao controle do ato administrativo de lançamento e modificar o procedimento administrativo preparatório em processo administrativo tributário. Neste momento, o contribuinte passa a exercer direitos decorrentes do devido processo legal.

Os requisitos formais mínimos da impugnação estão contidos no artigo 15 e seguintes do Decreto 70.235/72. São eles: petição escrita; indicar a autoridade competente; declarar a qualificação das partes; instruir a impugnação com os documentos necessários à defesa; apontar a matéria controvertida; expor os fundamentos de fato e de direito; mencionar as provas que possui; indicar as diligências que pretenda verem realizadas; formular quesitos referentes aos exames solicitados; indicar nome, endereço e qualificação profissional de seu perito, caso haja requerimento de prova pericial.

Caso os requisitos de provas não sejam cumpridos, tem-se preclusão de sua apresentação. Como exceção a esta regra, tem-se o caso fortuito e força maior ou quando o documento for referente a fato ou direito superveniente a impugnação<sup>267</sup>. Por força do artigo 17 da Lei 9.532/97, os fatos e fundamentos alegados que não houverem sido impugnados pelo contribuinte serão considerados aceitos pelo contribuinte, ao menos, em âmbito administrativo.

Existem duas hipóteses<sup>268</sup> previstas no Decreto 70.235/72 que suscitam possibilidade de devolução de prazo para impugnação: a) trata-se de agravamento, por ocasião de julgamento de primeira instância, da exigência inicial; b) quando em exames realizados *a posteriori* no curso do procedimento forem verificadas omissões e equívocos que agravem a exigência inicial.

---

266 Artigo 14 e 15 do Decreto 70.235/72. Artigo 156 do CTN. Neste sentido manifestou-se o extinto Iº Conselho de Contribuintes: "Processo Administrativo Fiscal - Normas Processuais - Aviso de Cobrança. Inexistência da Lide e do Objeto do Contencioso Fiscal. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento, entendido como talo lançamento do tributo, no qual se exige uma prestação do contribuinte. Não se compreende nas modalidades de procedimentos a expedição de Aviso de cobrança, a teor do disposto no art. 14 do Dec. na 70.235/72, e, por conseguinte, não constitui matéria litigiosa, descabendo a apreciação do apelo interposto, pelo Colegiado, cujo Regimento Interno não contempla a competência para julgamento de recursos voluntários relativos a Avisos de Cobrança". Acórdão unânime da 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, Processo nº 10940/000.005/93-11, Rel. Cons. Jonas Francisco de Oliveira, DOU 07.01.1997.

267 Artigo 16, §1º 4º e 5º do Decreto 70/235/72.

268 Contidas nos artigos 15, parágrafo único, e 18, parágrafo 3º do Decreto 70.235/72.

Apresentada a impugnação, tem início a fase interna de competência das autoridades tributárias locais, cuja finalidade é a preparação e complementação de informações para o julgamento. É a chamada fase complementar de provas, pois, teoricamente, o contribuinte já apresentou todas as suas provas quando da proposição da impugnação (na fase de instauração).

Pelo princípio do impulso oficial, a autoridade administrativa tributária julgadora de primeira instância, deverá apreciar os requerimentos de produção de provas e determinar a realização ou não dos mesmos. Note-se que a autoridade julgadora pode inclusive determinar complementarmente a produção de novas provas de ofício, desde que necessárias para a instrução procedimental. A análise do que é necessário para a instrução procedimental decorre do que é necessário, imprescindível e praticável<sup>269</sup>.

Em caso de prova pericial será designado, pela autoridade julgadora, perito da União - agente administrativo competente, para tanto, e será intimado o perito do contribuinte já indicado na impugnação. A apresentação dos laudos ocorrerá em prazo a ser designado pela autoridade julgadora<sup>270</sup>.

Havendo necessidade de juntar novos documentos, o contribuinte deverá requerer à autoridade julgadora motivando, para tanto, seu pedido nos casos extraordinários (caso fortuito, força maior, fatos supervenientes e etc)<sup>271</sup>.

Não deve prevalecer, neste caso, a norma contida no artigo 38 da LGPAF que possibilita a juntada de documentos a qualquer tempo da fase instrutória, desde que antes da tomada de decisão. É que tal norma advém de regramento genérico, que não predomina sobre o especial (Decreto 70.235/72). Outros fatores ainda são levados em consideração pela doutrina como a celeridade e a economia processual, e a rigorosidade da produção de provas, como aspectos positivos para a aplicação do Decreto 70.235/72<sup>272</sup>.

---

269 LGPAF, artigo 29.

270 Decreto 70.235/72, artigo 18, §§1º e 2º.

271 A questão das provas documentais apresentadas extemporaneamente já foi trazida *a lume* por julgamento proferido pelo então 10º Conselho de Contribuintes: "IRPJ - Passivo Fictício - Inovação na Prova - Retificação de Instância: Juntados aos Autos, em grau de recurso, elementos não submetidos à apreciação da Autoridade Singular, impõe-se, em observância ao princípio do duplo grau de jurisdição, seja aquela instância ouvida acerca de sua autenticidade/validade, com vistas à modificação - ou não - do crédito tributário objeto do litígio". Acórdão unânime da 7ª Câmara do 10º Conselho de Contribuintes, **Processo nº 10.730-001.625/89-39**, Rel. Consa. Mariangela Reis Varisco.

272 A produção de provas em fase de recurso segue o mesmo raciocínio traçado para a impugnação, como de observa da jurisprudência seguinte: "Prova acostada aos autos em fase recursal - O julgador de 2º Grau pode e deve apreciar todas as provas trazidas pelo contribuinte/recorrente em grau de recurso, e se entender que a

Importa frisar, ao final, que não se pode admitir flexibilização da preclusão e das fases processuais, invocando-se para tanto o princípio da formalidade moderada, sob pena de a insegurança jurídica tomar conta do processo administrativo tributário.

Com o fim das etapas de instrução e preparação, dá-se início a fase de julgamento que, na primeira instância, é de competência da Delegacia da Receita Federal do Brasil que podem receber também a denominação de Delegacias de Julgamento – estão subordinadas ao Secretário da Receita Federal. Tais Delegacias são órgãos colegiados e não mais juízos singulares, conforme alteração do artigo 25 do Decreto 70.235/72, derivada da Medida Provisória nº 2.113-31/01 consolidada na Medida Provisória nº 2.158-35/01.<sup>273</sup>

Os autos processuais que já estejam em condição de julgamento serão encaminhados às Delegacias da Receita Federal, sendo separados e priorizados para julgamento aqueles de valor mais alto e que dispõem sobre matéria de crimes tributários<sup>274</sup>.

A decisão proferida pelo órgão colegiado<sup>275</sup> deve ser fundamentada,<sup>276</sup> expressamente, contendo a análise dos fatos e do direito e ainda: relatório sintético do procedimento, conclusão (que é equivalente a parte dispositiva do procedimento judicial, cujo conteúdo contém a decisão sobre questões de mérito e preliminares) e ordem de intimação<sup>277</sup>.

O direito ao recurso, mesmo em fase administrativa, encontra fundamento na Constituição Federal, precisamente no artigo 5º, inciso LV, e é denominado, corriqueiramente, de princípio do devido processo legal.

---

mesma atende aos pressupostos legais, e poderá aproveitá-la em prol do mesmo, não há como recusar-se a analisá-la”. Acórdão unânime da 2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, **Acórdão nº 102-44.198**, Rel. Consa. Maria Goretti Alves dos Santos, DOU 1-E 27.12.2000, p. 4.

273 Alterações no art. 25 do Decreto nº 70.235/72: “O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete: I \_ em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal; (...) § 5º O Ministro de Estado da Fazenda expedirá os atos necessários à adequação do julgamento à forma referida no inciso I do caput”.

274 Art. 27 do Decreto 70.235/72.

275 Art. 31 do Decreto 70.235/72.

276 O princípio da necessidade de motivação dos atos administrativos, imperativamente aplicado ao auto de infração, já foi matéria de discussão no Superior Tribunal de Justiça, que se manifestou no seguinte sentido: “Tributário - Lançamento Fiscal - Requisitos de Auto de Infração e Ônus da Prova. O lançamento fiscal, espécie de ato administrativo, goza da presunção de legitimidade; essa circunstância, todavia, não dispensa a Fazenda Pública de demonstrar, no correspondente auto de infração, a metodologia seguida para o arbitramento do imposto - exigência que nada tem a ver com a inversão do ônus da prova, resultado da natureza do lançamento fiscal, que deve ser motivado. Recurso especial não conhecido”. Acórdão unânime da 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, **Recurso Especial nº 48.516/SP**, Rel. Ministro Ari Pargendler, *Df 13.10.1997*.

277 Art. 28 do Decreto 70.235/72.

Decidida a causa em primeira instância pela Delegacia de Julgamento e realizada a intimação do contribuinte, tem início a fase recursal ou de segunda instância cuja competência de julgamento é do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (trata-se de tribunal administrativo tributário que equivale ao antigo Conselho de Contribuintes e Câmara Superior de Recursos Fiscais).

A criação do CARF sucedeu com a alteração do Decreto 70.235/72, pela Lei 11.941/09 cuja finalidade foi atribuir racionalidade administrativa para o julgamento dos recursos fiscais. Essa alteração legislativa teve como efeitos a extinção do 1º, 2º e 3º Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais sintetizando a competência de julgamento, que antes eram destes quatro órgãos, em um único tribunal o CARF.

O CARF é uma estrutura integrada por diversos órgãos de julgamento<sup>278</sup>. O que antes era Conselho de Contribuintes, dotado de funções próprias e independentes, passou a ser, agora, Seções, especializadas materialmente, contando, cada uma, com Câmaras de Julgamento que são compostas por Turmas.

Relativo à Câmara Superior de Recursos Fiscais,<sup>279</sup> essa não mais é órgão recursal autônomo passando a ser integrante do CARF, sendo composta por três Turmas de julgamento mais o Pleno.

Quanto a sua composição, os colegiados de julgamento são integrados de forma paritária, ou seja, dispõem de composição igualitária de especialistas em assuntos tributários, que são divididos entre representantes da Fazenda Nacional e os representantes dos contribuintes<sup>280</sup>.

O Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais conceitua o CARF como:

Art. 1º O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, tem por finalidade julgar recursos de natureza especial, que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

---

278 O funcionamento do CARF decorre do seu Regimento Interno (RICARF – regimento aprovado pelo Ministro da Fazenda) - art. 37, caput, do Decreto 70.235/72.

279 A Câmara Superior de Recursos Fiscais teve sua competência diminuída com as alterações advindas do Poder Executivo à Medida Provisória nº 449/08 e a Lei 11.941/09. Exemplo disto é a proibição de conhecimento de ações que objetivem a inconstitucionalidade dos normativos.

280 Os representantes dos Contribuintes são indicados pelas entidades de classe de nível nacional que representam o setor produtivo e dos trabalhadores, consoante descreve James Marins – Direito Processual Tributário. 2020, p. 255.

Conclui-se afirmando que, atualmente, o julgamento em segunda instância é realizado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, isto relativo aos tributos de competência federal, ou seja, aqueles que são administrados pela Receita Federal.

Neste sentido, é de competência do CARF, conhecer os recursos voluntários<sup>281</sup> e de ofício<sup>282</sup>, e, observando a divisão em razão da matéria, realizar o julgamento em segunda instância. Quanto aos recursos de natureza especial, estes também são de competência do CARF que analisará a questão através da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Em época de grandes transformações sociais é natural a velocidade com que se desenvolvem os fatos. O mercado cresce à velocidade com que a tecnologia se desenvolve, a necessidade de pronto atendimento aos anseios sociais, as transações comerciais que sucedem também em alta velocidade e eletronicamente, são apenas exemplos desta celeridade. Naturalmente, a Fazenda Pública também se modernizou, fruto dessa imposição social, possibilitando, na atualidade, reclamações pela internet, escrituração fiscal eletrônica e nota fiscal emitidas virtualmente são alguns exemplos.

No mesmo sentido, ocorreu a evolução dos procedimentos tributários que, num contexto de aumento de produção normativa e adequação jurídica que gerou ampliação da insegurança jurídica, necessitou ter seus normativos modificados e adaptados para a solução dos crescentes desentendimentos das partes. Mas a alteração dos normativos não foi suficiente à satisfação dos processos administrativos, pois o sistema necessitava de julgamentos mais céleres que atendessem ao desenvolvimento econômico-social.

Neste contexto, surge então o princípio constitucional da duração razoável do processo<sup>283</sup> que dispõe como parte integrante, o princípio da celeridade – como exemplo da celeridade no julgamento. Tal princípio sendo aplicado ao processo administrativo criou: as súmulas vinculantes e o julgamento coletivo de procedimentos. A celeridade encontra-se prevista no inciso III do artigo 41 do RICARF onde está escrito que “são deveres dos conselheiros, dentre outros previstos neste Regimento Interno: [...] III – observar o devido processo legal, assegurando às partes igualdade de tratamento e zelando pela rápida solução do litígio”.

---

281 Ocorre quando a decisão é desfavorável ao contribuinte em primeira instância.

282 Hipótese em que as decisões em primeira instância são contrárias a Fazenda Nacional.

283 Art. 5º, inciso LXXVIII, da CRFB/88.

A observância do princípio da duração razoável do processo, não deve ser relacionada unicamente com sua visão parcial da celeridade. A garantia constitucional, para atender aos anseios sociais e respeitar os direitos individuais, deve levar em consideração os seguintes aspectos: a) duplo aspecto do princípio, ou seja, o processo nem deve ter duração muito curta que impossibilite a reflexão do direito, nem pode ser demasiado excessiva à duração para julgamento por acarretar danos ao indivíduo; b) tal princípio é garantia do indivíduo e não do Estado; c) o contribuinte está vulnerável tanto ao excesso na demora quanto à velocidade do julgamento.

Assim, o processo administrativo tributário federal busca, com as alterações introduzidas para julgamento (substituição do Conselho de Contribuintes pelo CARF), satisfazer, no contexto apresentado, a celeridade processual. James Marins escreve que “Em ambos os territórios, judicial ou administrativo, a celeridade desprovida de razoabilidade conspira contra a Constituição e amplia a vulnerabilidade do contribuinte em face do Estado”<sup>284</sup>.

O CARF surge com a finalidade de dar celeridade ao processo administrativo tributário. Entretanto, deve existir cautela para com o cumprimento da norma prevista no RICARF. É que existe a possibilidade de sacrifício da segurança jurídica no intuito de favorecer a celeridade. James Marins escreve que é possível observar que o CARF prefere “a Portaria à lei, com intolerável risco para o *due process of Law* e para a legalidade”<sup>285</sup>.

Com a substituição dos Conselhos de Contribuintes pelo CARF foram criadas as 1º, 2º e 3º Seções de Julgamento. Característica das Seções é a sua estrutura em forma de colegiado de natureza recursal, pois sua competência é promover o julgamento dos processos administrativos tributários em segunda instância<sup>286</sup>.

Internamente, as Seções dispõem da seguinte composição: cada Seção é composta por quatro Câmaras<sup>287</sup>. Cada Câmara dispõe de turmas ordinárias e especiais, sendo cada qual composta de oito conselheiros titulares – destes, quatro são representantes da Fazenda Nacional e quatro são representantes dos contribuintes. Os colegiados do CARF são

---

284 MARTINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro – Administrativo e Judicial**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020. p. 258.

285 MARTINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro – Administrativo e Judicial**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020. p. 258.

286 Recursos de ofício e voluntários.

287 Denominadas de Câmaras das Seções.

presididos, necessariamente, por representantes da Fazenda Nacional, sendo a vice-presidência cadeira composta, necessariamente, por um representante dos contribuintes.

Referente às decisões colegiadas, essas são tomadas por unanimidade (8 X 0) ou por maioria dos votos (6 X 2 ou 7 X 1), seja relativo as preliminares seja referente as decisões de mérito. Sucedendo empate (4 X 4) o voto de “minerva” – ou de qualidade, como é denominado pela legislação, é do Presidente do órgão colegiado – Representante da Fazenda Nacional<sup>288</sup>. O representante dos contribuintes não substitui o representante da Fazenda Nacional nos julgamentos. Esse último apenas pode ser substituído por outro representante da Fazenda Nacional.

Acrescente-se que compete à 3º Seção julgar recursos voluntários e de ofício relativo ao lançamento decorrente de regramentos *antidumping* ou de medidas compensatórias. Em

288 Relativo à competência material das Seções de Julgamento o RICARF assim prescreve: a) **Seção de Julgamento:** "I - Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ); 11 - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); III - Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), quando se tratar de antecipação do IRPJ; IV - demais tributos, quando procedimentos conexos, decorrentes ou reflexos, assim compreendidos os referentes às exigências que estejam lastreadas em fatos cuja apuração serviu para configurar a prática de infração à legislação pertinente à tributação do IRPJ; V - exclusão, inclusão e exigência de tributos decorrentes da aplicação da legislação referente ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples) e ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação (Simples- Nacional); VI - penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias pelas pessoas jurídicas, relativamente aos tributos de que trata este artigo; e VII - tributos, empréstimos compulsórios e matéria correlata não incluídos na competência julgadora das demais Seções; b) **2ª Seção de Julgamento:** "I - Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF); 11- Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF); III - Imposto Territorial Rural (ITR); IV - Contribuições Previdenciárias, inclusive as instituídas a título de substituição e as devidas a terceiros, definidas no art. 3º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007; e V - penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias pelas pessoas físicas e jurídicas, relativamente aos tributos incluídos em sua competência; 3ª Seção de Julgamento: "I - Contribuição para o PIS/Pasep e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), inclusive as incidentes na importação de bens e serviços; 11- Contribuição para o Fundo de Investimento Social (Finsocial); III – Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); IV - Crédito Presumido de IPI para ressarcimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins; V - Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF); VI - Imposto Provisório sobre a Movimentação Financeira (IPMF); VII- Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro e sobre Operações relativas a Títulos e Valores Mobiliários (IOF); VIII - Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE); IX - Imposto sobre a Importação (II); X - Imposto sobre a Exportação (IE); XI - contribuições, taxas e infrações cambiais e administrativa relacionadas com a importação e a exportação; XII – classificação tarifária de mercadorias; XIII - isenção, redução e suspensão de tributos incidentes na importação e na exportação; XIV – vistoria aduaneira, dano ou avaria, falta ou extravio de mercadoria; XV -omissão, incorreção, falta de manifesto ou documento equivalente, bem como falta de volume manifestado; XVI - infração relativa fatura comercial e a outros documentos exigidos na importação e na exportação; XVII - trânsito aduaneiro e demais regimes aduaneiros especiais, e dos regimes aplicados em áreas especiais, salvo a hipótese prevista no inciso XVII do art. 105 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966; XVIII - remessa postal internacional, salvo as hipóteses previstas nos incisos XV e XVI, do art. 105, do Decreto- Lei nº 37, de 1966; XIX - valor aduaneiro; XX - bagagem; e XXI - penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias pelas pessoas físicas e jurídicas, relativamente aos tributos incluídos em sua competência..

decorrência do formalismo moderado, o equívoco do contribuinte que no recurso aponta como competente Seção de Julgamento incompetente, não acarreta impedimento ao conhecimento do recurso, devendo tal informação ser corrigida de ofício.

Relativo à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), esta é caracterizada por ser órgão colegiado integrante do CARF com a competência de controlar as Decisões do Conselho Administrativo. É composta por três Turmas de Julgamento, integradas pelos Presidentes e Vice-Presidentes das Câmaras da respectiva Seção – ou seja, por representantes da Fazenda Nacional como Presidentes e por representantes dos Contribuintes como Vice-presidentes.

Existe ainda um terceiro órgão que compõe a estrutura do CARF, trata-se do Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF). Este órgão é composto, internamente, por Presidente e Vice-Presidente do CARF e pelos integrantes das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sendo, portanto, órgão colegiado.

Compete ao Pleno da CSRF, quando convocado pelo Presidente do CARF, apreciar as matérias e expedir resolução de unificação de entendimentos destinadas as Turmas do CSRF. Estas resoluções são vinculantes a todos os órgãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Outro tema de importância singular e que merece ser tratado neste momento é o da escolha dos conselheiros ou julgadores administrativos. É que a formação paritária (representantes dos contribuintes – indicados pelas categorias econômicas e sindicatos, e os representantes da Fazenda Nacional indicados pelas características técnicas e políticas dos auditores) gera um liame vinculativo nem sempre desejável entre a Fazenda e as entidades privadas.

O RICARF estabelece regras de controle sobre a escolha e a prática da atividade julgadora pelos Conselheiros do CARF. Referente à escolha dos integrantes do CARF está deverá ser realizada pelo Comitê de Seleção de Conselheiros (CSC)<sup>289</sup>, que funciona como uma banca examinadora daqueles que se candidatam aos colegiados do CARF.

No que tange a prática da atividade julgadora, devem ser observadas as regras de impedimento e suspeição. As causas impeditivas do exercício do cargo de Conselheiro

289 Trata-se de órgão vinculado a secretaria executiva do Ministério da Fazenda e é composto por representantes do CARF, da SRF, da Procuradoria da Fazenda, dos contribuintes e da sociedade civil.

encontram-se previstas no artigo 42, Anexo II, do RICARF<sup>290</sup>, confira-se: a) atuado como autoridade lançadora ou praticado ato decisório monocrático; b) interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto; c) como parte, cônjuge, companheiro, parentes consanguíneos ou afins até o terceiro grau; d) quando tenha participado dos julgamentos em primeira instância. Nestes casos não pode o conselheiro atuar por encontrar-se impedido.

O supracitado artigo ainda complementa, através de seu parágrafo único, a hipótese de interesse econômico e financeiro na causa, observe-se:

Parágrafo único. Ademais, prescreve o parágrafo único do art. 42, que para os efeitos de invocação do inc. II considera-se também existir interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto, nos casos em que o conselheiro representante dos contribuintes: I - preste consultoria, assessoria, assistência jurídica ou contábil ao interessado, ou dele perceba remuneração sob qualquer título, no período da instauração do processo administrativo fiscal e até a data da sessão em que for concluído o julgamento do recurso; e II – atue como advogado, firmando petições, em ação judicial cujo objeto, matéria, ou pedido seja idêntico ao do recurso em julgamento.

Os casos de suspeição são os contidos no artigo 43 do RICARF que prescreve que *“Incorre com suspeição o conselheiro que tenha amizade íntima ou inimizade notória com o sujeito passivo ou com pessoa interessada no resultado do processo administrativo, ou com seus respectivos cônjuges, companheiros, parentes e afins até o terceiro grau”*.

Os procedimentos para a declaração de suspeição ou impedimento, encontram-se previstos no artigo 44 do RICARF<sup>291</sup> que escreve que:

O impedimento ou a suspeição será declarado por conselheiro ou suscitado por qualquer interessado, cabendo ao argüido, neste caso, pronunciar-se por escrito sobre a alegação antes do término do julgamento, o qual, se não for por ele reconhecido, será submetido à deliberação do colegiado.

As regras de suspeição e impedimento reforçam a proposta adotada nesta tese de que existe imparcialidade nos julgamentos administrativos colegiados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. As regras de suspeição e impedimento significam que aquele conselheiro julgador que dispõe de qualquer vinculação – direta ou indireta – com os sujeitos ou com a demanda a ser apreciada deve se afastar ou ser afastado, pois seu

---

290 Tais hipóteses também são aplicadas aos conselheiros da CSRF.

291 Este artigo deve ser interpretado conjuntamente com o dispositivo 17 do RICC que determina a redistribuição do processo a outro conselheiro integrante do colegiado, quando houver declarada a suspeição ou o impedimento.

juízo de valor restaria comprometido, afetando a imparcialidade no julgamento – imparcialidade essa prevista expressamente no inciso I do Artigo 41 do RICARF.

O Decreto nº 70.235/72 cumulativamente com a Lei nº 11.941/09, especifica a estrutura de julgamento no CARF, indicando os tipos de recursos que merecem apreciação pelas três Seções de julgamento (recursos voluntários e de ofício de decisão de primeira instância) e da CSRF (recursos especiais de decisão de Seção).

Quanto ao recurso voluntário, tem-se que cabe juízo de admissibilidade formal e não se constitui recurso de fundamentação vinculada, ou seja, a matéria alegada pode ser toda aquela já alegada na impugnação em primeira instância. Já o recurso especial é de fundamentação vinculada só podendo se operar quando sucederem as hipóteses legais, estando, portanto, sujeito a prévio juízo de admissibilidade.

Ainda sobre o recurso voluntário, sabe-se que se trata de recurso proposto pelo contribuinte de decisão de primeira instância que lhe é desfavorável. Através deste recurso, é requerida a revisão do julgamento já realizado pela Delegacia da Receita Federal. O prazo para a proposição é de trinta dias e deve ser dirigido ao órgão colegiado competente.

Constate-se que, por determinação do Supremo Tribunal Federal, não se pode exigir depósito ou arrolamento de bens ou qualquer outra condição material, como pressuposto a proposição do recurso administrativo por ferimento direto ao artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal, que assegura o duplo grau de jurisdição e a ampla defesa.<sup>292</sup> Complementando essa informação, observe-se a Súmula vinculante 21 do STF “é

---

292 O STF se pronunciou definitivamente sobre a matéria no julgamento da ADIN 1.976-7 proposta pela Confederação Nacional da Indústria. O julgamento foi pautado na maculação dos três princípios constitucionais: o democrático, o da legalidade e naqueles inseridos nos direitos fundamentais. Confira-se a jurisprudência: ADIN nº 1.976-7. "Ementa: Ação Direta de Inconstitucionalidade. Art. 32, que deu Nova Redação ao art. 33, § 2º, do Decreto 70.235/72 e art. 33, ambos da MP 1.699-41/1998. Dispositivo não Reeditado nas Edições Subsequentes da Medida Provisória tampouco na Lei de Conversão. Aditamento e Conversão da Medida Provisória na Lei 10.522/2002. Alteração Substancial do Conteúdo da Norma Impugnada. Inocorrência. Pressupostos de Relevância e Urgência. Depósito de Trinta por Cento do Débito em Discussão ou Arrolamento Prévio de Bens e Direitos como Condição para a Interposição de Recurso Administrativo. Pedido Deferido.". "O Tribunal, por unanimidade, julgou prejudicada a ação relativamente ao artigo 33, caput e parágrafos, da Medida Provisória nº 1.699-41/1998, e rejeitou as demais preliminares. No mérito, o Tribunal julgou, por unanimidade, procedente a ação direta para declarar a inconstitucionalidade do artigo 32 da Medida Provisória nº .699-41/1998, convertida na Lei nº 10.522/2002, que deu nova redação ao artigo 33, § 2º, do Decreto nº 70.235/1972, tudo nos termos do voto do Relator. Votou o Presidente. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Marco Aurélio. Impedido o Senhor Ministro Gilmar Mendes (Vice-Presidente). Licenciada a Senhora Ministra Ellen Gracie (Presidente). Presidiu o julgamento o Senhor Ministro Sepúlveda Pertence (art. 37, I, do RISTF). Plenário, 28.03.2007." Veja-se, especialmente, o voto proferido pelo então Relator Ministro Joaquim Barbosa, nas pp. 9 e seguintes. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta e Inconstitucionalidade nº 1.976-7-4**. Rel. Min. Celso de Melo. Publicação: DOU, 10 abr 2002.

*inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo”.*

Quanto ao recurso de ofício, trata-se de ato promovido pelo Delegado de Julgamento no intuito de que a decisão desfavorável à Fazenda Pública venha a ser reexaminada obrigatoriamente pelo CARF. Confira-se o julgado abaixo sobre a matéria:

Sobre a aplicação da pena de perdimento manifestou-se o Tribunal Regional Federal da 4ª Região no seguinte sentido: "Administrativo fiscal. Perdimento de bens adquiridos no mercado interno. Terceiro de boa-fé. Comprovada a regular aquisição dos equipamentos no mercado interno, de firma regularmente estabelecida, inviável a apreensão e a pena de perdimento, posto tratar-se o adquirente de terceiro de boa-fé, a quem não compete averiguar sobre a regularidade da aquisição dos bens pelo vendedor. Sentença confirmada.<sup>293</sup>

Relativo ao pedido de reconsideração, este é incabível em sede de primeira instância (por força do artigo 36 do Decreto 70.235/72), assim como em segunda instância (que era permitido, mas com a vinda do artigo 50 da Lei 8541/92 e da Lei 11.941/09 foi expressamente proibido no CARF).<sup>294</sup>

Importante relatar que inexistiu recurso voluntário para a CSRF quando houver decisão que confira provimento ao recurso de ofício por força da Lei nº 11.941/09. Obviamente recorde-se que esta decisão não será irrecorrível, cabendo ao contribuinte recurso especial sempre que houver matéria divergente para a CSRF. A principal diferença é que antes no

293 Acórdão unânime da 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação em Mandado de Segurança nº 94.04.04989-1 /RS**, ReI. Juiz Wellington Almeida, *DJU* 26.08.1998.

No mesmo sentido: acórdão unânime da 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça em **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 487.282/RS**, ReI. Ministro Luiz Fux, j. em 20.11.2003, *D.U I* 19.12.2003.

E acórdão unânime da 6ª Turma do Tribunal Regional Federal da 2ª Região: **Agravo Interno em AMS nº 93.02.03618-9**, ReI. Desembargador Federal Sergio Schwaitzer, j. em 15.06.2004, *D.U* 225.06.2004. Publicado também na Revista Dialética de Direito Tributário 08/235, p. 183.

294 “Lei nº 8.541/92, art. 50: ‘Não será admitido pedido de reconsideração de julgamento dos (‘onse]hos de Contribuintes’. Não obstante a extinção do pedido de reconsideração pela Lei nº 8.541/92, o Superior Tribunal de Justiça, com base no princípio da legalidade, manifestou-se a este respeito em relação ao Decreto nº 75.445/75 que, da mesma forma, previa tal extinção: "Tributário, "extinção e Suspensão do Crédito Tributário - Pedido de Reconsideração - Decreto-lei S22/69 e Decretos 70.325/72 e 75.445/75. A suspensão e extinção de crédito tributário estão sujeitas ao princípio da legalidade estrita, consoante regra expressa do Código Tributário Nacional (art. 97, VI). Contemplando, o processo fiscal administrativo, o pedido de reconsideração com feição recursal para conferir efeito suspensivo de decisões dos órgãos; Os fazendários, somente a lei formalmente elaborada poderia suprimir - do processo fiscal, tal providência (reconsideração), sendo ilegal a sua veiculação pela via do Decreto. Recurso improvido. Decisão unânime." Acórdão unânime da 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, **REsp nº 73.245/PR**, ReI. Ministro Demócrito Reinaldo, j. em 10.06.1996, *D./ 1º.07.]* 996) No mesmo sentido os acórdãos proferidos nos seguintes processos: **REsp nº 0395/DF**, **REsp nº 1.314/AC** e **REsp nº 957/DF**.

recurso voluntário, poder-se-ia alegar toda matéria, mas agora no recurso especial a matéria alegada é somente a divergente.

Em juízo de admissibilidade do Recurso Especial administrativo, a CSRF deverá abordar o seguinte: tempestividade da interposição do recurso e existência de divergência.

O recurso especial administrativo tem a função de revisão dos julgamentos proferidos pelas câmaras do CARF, devendo ser fundamentado e vinculado às hipóteses previstas no RICARF (artigo 67 Anexo II do RICARF), devendo ser julgado pela CSRF.

O recurso especial deve ser interposto no prazo de quinze dias para a CSRF, cabendo na seguinte hipótese: quando houver decisão que der a lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial ou a própria CSRF – Lei 11.941/09.

O RICARF dispõe sobre as regras de processamento do recurso administrativo especial. Assim, o exame dos dispositivos contidos no RICARF devem levar em consideração sua vinculação à lei, pois embora de competência ministerial, a expedição do RICARF leva em consideração matéria procedimental que é de competência da União legislar através dos parlamentares.

Impondo novas condições de admissibilidade, o RICARF, pelo artigo 67, estabelece a competência da CSRF no julgamento dos recursos especiais administrativos. Em ato sequencial, os parágrafos do referido artigo citam diversas condições, formais e materiais, referentes ao cabimento e conhecimento do recurso, observe-se nas palavras de James Marins<sup>295</sup>:

Estas condições, são as seguintes: i) não cabimento se houver contrariedade do recurso à súmula administrativa; ii) não cabimento de julgado que contenha anulação da decisão de primeira instância; iii) exigência de pré-questionamento da matéria recorrida; iv) exigência de comprovação formal da existência da divergência.

De acordo com os artigos 68 a 71 do RICARF, cabe ao Presidente da Câmara recorrida, negar ou admitir o recurso sempre através de despacho fundamentado. A admissibilidade pode ser parcial ou total, quando existirem matérias destacáveis, ou seja, passíveis de análise isolada. O prazo de recurso de quinze dias é comum – tanto para a

---

295 MARTINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro – Administrativo e Judicial**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020. p. 277-278.

Fazenda quanto para o contribuinte, podendo este último utilizar-se do recurso adesivo, no mesmo prazo para apresentação das contrarrazões.

Caso ocorra negativa parcial ou total do juízo de admissibilidade do recurso, caberá reanálise, automática e obrigatória (independente de petição do contribuinte ou da Fazenda) do recurso administrativo especial interposto pelo Presidente da CSRF.

Em caso de negativa de seguimento do recurso especial, o contribuinte será intimado da decisão. Intimado, o contribuinte e/ou a Fazenda, terá prazo de cinco dias para manifestar os motivos<sup>296</sup> que entende ser cabíveis para a reforma do *decisum*. Trata-se de cerceamento de defesa a não oportunização ao contribuinte ou a Fazenda, de expor os motivos de reforma da decisão que negou seguimento ao recurso especial, sendo este *decisum* nulo. A decisão do Presidente do CSRF será definitiva nos termos do artigo 71, §3º, do RICARF, não cabendo, portanto, recurso administrativo.

Importante lembrar que o recurso extraordinário<sup>297</sup>, cuja competência de julgamento cabia ao pleno da CSRF, não mais existe. Em seu lugar foram possibilitadas as edições de Resoluções do Pleno, cujo escopo é uniformizar as decisões divergentes às Turmas da CSRF<sup>298</sup>.

A edição das resoluções competem ao Presidente, Vice-Presidente do CARF, Procurador-Geral da Fazenda Nacional, ao Secretário da Receita Federal, a Presidentes de Confederações que representem interesses de classes econômicas nacionais ou a Presidente de Central Sindical, estes dois últimos, desde que sejam eleitos conselheiros. Essas resoluções são normas gerais e abstratas (pois para sua edição só se examina a divergência em tese e não aplicada em casos concretos) de efeito vinculante, ou seja, seu conteúdo vincula todos os órgãos do CARF.

Pelo artigo 65 do RICARF, cabem embargos de declaração de decisão administrativa, quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma. O vocábulo

---

296 Artigo 24, 27 e 28 da Lei 9.784/99.

297 Tal recurso tinha como fundamento a análise da decisão da turma da CSRF realizava interpretações divergentes de outras Turmas ou do Pleno da CSRF.

298 Instância especial é a Câmara Superior de Recursos Fiscais. Trata-se de órgão colegiado que encontra-se subordinado ao Ministro de Estado que tem como escopo o julgamento das lides em matéria fiscal em âmbito especial. Sua decisão encerra o processo e é definitiva, noutros termos, não cabe mais recurso nem reconsideração. Importante observar que esta definitividade é a preclusão administrativa que torna a decisão valente e imodificável somente perante a administração pública possibilitando o recurso ao Poder Judiciária.

acórdão engloba decisões das Turmas Ordinárias e Especiais das Câmaras que integram as Seções de julgamento do CARF, além dos acórdãos e resoluções das Turmas e Pleno do CSRF, e daquelas decisões proferidas por juízos singulares administrativos.

Os embargos de declaração devem ser interpostos em cinco dias, sendo petição direcionada ao Presidente da Câmara, podendo ser interposta pelo contribuinte, pela Fazenda Pública através de seu procurador, pelo conselheiro da Turma julgadora e por aquele encarregado de executar a decisão. Como efeitos há a interrupção do prazo de proposição do recurso especial.

Existe ainda o requerimento de retificação de decisão que é instrumento apto a apontar na decisão do conselho, erro material, de escrita ou de cálculo, sendo proposto pelo conselheiro da Turma, pelo Procurador da Fazenda Nacional, pelo agente encarregado de cumprir a decisão e pelo recorrente. Assim como os embargos de declaração, tal requerimento pode ser interposto face à decisão colegiada ou singular.

Ao recorrente, é assegurado o direito de sustentação oral após a leitura do relatório pelo relator, ocorrendo sempre antes dos debates da causa entre os conselheiros. O prazo assegurado à sustentação oral é de quinze minutos, sendo prorrogáveis por igual período.<sup>299</sup>

Há possibilidade de o recorrente, Fazenda Pública ou contribuinte, realizar pedido de desistência do recurso administrativo através de simples petição nos próprios autos procedimentais<sup>300</sup>.

Existem situações previstas no artigo 78 §2º que necessariamente acarretam a desistência do recurso administrativo, são elas: pedido de parcelamento, confissão irretratável da dívida, a extinção do débito por qualquer de suas modalidades e sem ressalva, a propositura de ação judicial pelo contribuinte em desfavor da Fazenda Nacional com o mesmo objeto do procedimento administrativo tributário. Tais hipóteses também se aplicam aos recursos em trâmite na CSRF.

Consta no artigo 26-A do Decreto nº 70.235/72 que no âmbito do procedimento administrativo fiscal, é proibido aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob o fundamento de inconstitucionalidade. Esses mesmos termos encontram-se expressos no RICARF, mais

299 Artigo 58, incisos II e III, do RICARF.

300 Artigo 78 do RICARF.

precisamente no artigo 62, Anexo II. Por este último regramento, fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.<sup>301</sup>

Anote-se que o não reconhecimento de inconstitucionalidade contrasta com o sistema jurídico brasileiro, encabeçado pela Carta Magna Federal, teoria geral dos atos administrativos e com a finalidade do processo administrativo tributário, ordenamento sujeito à Constituição Federal, de modo que as decisões que não respeitem a constitucionalidade são absolutamente ilegais, inconstitucionais e nulas<sup>302</sup>.

Confira-se que houve evolução quando o texto do artigo 62, anexo II do RICARF, relata que estão autorizados, os julgadores administrativos a reconhecer a inconstitucionalidade quando já tiver sido declarada a inconstitucionalidade por decisão definitiva do STF. Trata-se de análise de inconstitucionalidade limitada ou reduzida. Portanto, naquelas matérias que já foram objeto de pacificação ou abordagem pelo STF é possível a declaração de inconstitucionalidade.

Existem dois institutos a serem trabalhados que são de suma importância: as súmulas obrigatórias e as vinculantes. As obrigatórias são decorrentes do artigo 72 do RICARF que escreve que as decisões, reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmulas de observância obrigatória pelos membros do CARF. As súmulas vinculantes são aquelas previstas no artigo 75 que determina que o Ministro de Estado da Fazenda pode atribuir à

---

301 RICARF, Anexo II, art. 62: "Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. Parágrafo único. O disposto no *caput* não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou II - que fundamente crédito tributário objeto de: a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993."

302 Neste sentido James Marins escreve que "A vedação de conhecimento de matéria constitucional corresponde à inaceitável limitação da extensão dos mecanismos de defesa do contribuinte. Isso porque, na exata medida que o art. 5º, inc. LV, da CF/88 garante que aos litigantes, em processo administrativo, seja assegurado o direito à ampla defesa, conspira contra esta garantia individual a norma que institua no mesmo processo a "meio defesa", a "estreita defesa" ou a "defesa limitada", como ocorre com a regra que diz que ainda que o contribuinte possa utilizar em sua defesa o argumento de inconstitucionalidade da norma tributária é vedado ao tribunal administrativo a sua apreciação. Não pode a portaria veicular semelhante limitação, nem poderia fazê-lo a lei, ordinária ou complementar, já que, por se tratar de cláusula pétrea, sequer por força de emenda constitucional poderia o contribuinte ver limitado seu direito à ampla defesa no processo administrativo fiscal". MARTINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro – Administrativo e Judicial**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020.

súmula efeito vinculante para toda Administração Tributária Federal, súmula esta oriunda de proposta formulada pelas pessoas legalmente capazes.

Observa James Marins que a aplicação de tais súmulas, em especial as vinculantes, tem de ser cuidadosa de forma que não se engesse a atividade julgadora dos tribunais administrativos “através do perigoso expediente de bloqueio automático a recursos”.<sup>303</sup> E continua: “O que se observa no âmbito administrativo, é uma precária intenção de reproduzir no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o arriscado modelo de estandarização das decisões”.

Noutros termos, o autor alerta que a substituição de decisões concretas e individuais por enunciados gerais e abstratos gera insegurança jurídica<sup>304</sup>. Por tal razão o autor defende o caráter orientativo das súmulas administrativas do CARF, não podendo ser aplicadas como de observância obrigatória aos conselheiros e para terceiros.

Assim é que, como se observa, o processo administrativo tributário é aproximado àquele existente no Código de Processo Civil; o processo respeita os direitos e garantias fundamentais processuais do cidadão; está de acordo com a legislação processual administrativa; respeita os princípios constitucionais da administração; atende para a Justiça da decisão quando proferida em favor do contribuinte; a Administração Judicante é órgão que apresenta imparcialidade como diretriz de ação, mesmo que mitigada; realiza controle de constitucionalidade de atos administrativos e controle de legalidade; os órgãos de julgamento apresentam composição paritária (representantes dos contribuintes e da Fazenda Nacional); apresenta regras de impedimento e suspeição – reforçando a Justiça da decisão; a ação administrativa dos julgadores deve obediência ao Código de Ética dos Servidores Públicos Federais; os julgadores apresentam dedicação integral e exclusiva aos órgãos de julgamento; a jurisdição administrativa apresenta estrutura própria e independente de julgamento; a estrutura apresenta administração judicante e ativa, de forma distinta.

---

303 MARTINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro – Administrativo e Judicial**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020. p. 287.

304 James Marins ainda alerta para a inexistência de autorização constitucional para a expedição de súmulas vinculantes na esfera administrativa pela autoridade administrativa assim como não há fundamento legal para a expedição de tais súmulas por esta autoridade. Sobre o tema: MARTINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro – Administrativo e Judicial**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020. p. 292.



## **8 A PRECLUSÃO ADMINISTRATIVA, A COISA JULGADA JUDICIAL E A SEGURANÇA JURÍDICA**

Na linha sucessória desta tese, objetiva-se com este capítulo a demonstração da semelhança existente no momento da estabilidade das decisões, administrativa e judicial, bem como o vácuo existente entre os institutos que teorizam a segurança jurídica das decisões em ambas as jurisdições, com o intuito de aproximar a forma de dizer o direito dos diferentes contextos de sua aplicação, lembrando sempre que a jurisdição judicial é muito mais substancial, densa e com conteúdo que a jurisdição administrativa.

A estabilidade das decisões interessa, diretamente, aos envolvidos no contexto problemático, assim como à sociedade, via de regra de forma indireta, exceto quando a mesma é parte no problema jurídico. Assim, a estabilidade deve ser entendida como forma de expressão da soberania de um Estado e condição para o exercício pleno da cidadania. É que a estabilidade das decisões jurídicas justas promovem a confiança jurídica do cidadão no sistema adotado pelo Estado para a solução de conflitos, ampliando, conseqüentemente, o exercício dos seus direitos.

Portanto, a construção de uma sociedade justa, livre e solidária, assim como o desenvolvimento nacional; a erradicação da pobreza e a marginalização; a redução das desigualdades sociais e regionais; e a promoção do bem de todos são fins que somente são atingidos quando existe segurança jurídica no sistema jurídico do Estado. Logo, a estabilidade é essencial para que seja assegurado ao cidadão o exercício dos direitos, a liberdade, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade, a justiça, os valores supremos de uma sociedade pluralista, harmônica e comprometida com a solução pacífica das controvérsias.

Sob a ótica do sistema tripartite de poderes ou funções do Estado, tem-se que quanto mais estáveis as decisões jurídicas, típicas e atípicas, maior é a harmonia entre os poderes, amplo é o respeito entre os mesmos e mais rígida é a independência funcional; e se a decisão jurídica dos Poderes refletir ideais de justiça, mesmo dentro de seu contexto específico, ampliará o apoio da sociedade no Estado, posto que a confiança também será fortalecida, impedindo-se ações anulatórias ou rescisórias de expressão de Poder. Evitar o choque entre os

poderes é conduta estratégica para a manutenção da paz social e ampliação da credibilidade social no Estado.

Assim é que, *contrário sensu*, se alterações legislativas fossem realizadas sem um lapso de tempo razoável, decisões judiciais fossem mutáveis a todo instante e a Administração Pública modificasse o seu *modus operandi* a qualquer momento, a instabilidade social ocasionaria um estado social de medo, desespero, desconfiança, defesa, reclusão, abusos de autoridade, abusos de poder, infrações para a legislação, desrespeito às autoridades, crimes, autotutela/autodefesa, soluções com fundamento na força bruta e imposições do mais forte sobre o mais fraco; noutros termos, um retorno ao *status quo ante*, em que o Estado ainda estava por se consolidar e consolidar meios de ação.

A instabilidade no mundo moderno, globalizado e informatizado, não é bem-vinda. Coma a velocidade com que se tramitam as informações e indo na contramão das demais nações civilizadas, haveria exclusão, afastamento e isolamento do Estado brasileiro perante a sociedade internacional, com a quebra de bolsa de valores, queda de investimentos, desempregos e desaceleração da economia. Assim é que, a academia da *law and economics* defende que o aplicador do direito ao analisar o contexto da sociedade, o Estado e o indivíduo em um sistema de disputas (como o administrativo e o judicial) observem, em suas decisões, os impactos econômicos, como, por exemplo, aqueles relacionados com a possibilidade de anulação de decisão administrativa definitiva favorável ao contribuinte, proferida pela própria Administrativa, contrária aos seus próprios interesses.

Condutas como essas afastam investidores, emperram a economia, impedem o avanço social e o exercício de todos os valores, direitos e garantias fundamentais e individuais da sociedade, pois demonstram a desorganização do sistema jurídico do país perante terceiros que intencionam agregar valores, empreendimentos e empregos no Estado brasileiro. Como justificar a essas pessoas que elas podem investir seus bens em um Estado em que as decisões não adquirem estabilidade? Que há possibilidade de a Administração pública decidir contra ela mesma, reconhecendo seu erro, e, posteriormente, ingressar com ação perante outro Poder para anular sua própria decisão? Como explicar que é seguro investir em um Estado em que um Poder pode rever a decisão do outro a qualquer instante, adentrando em esfera que não lhe é de competência? Como explicar ao gerador de empregos que existe desarmonia entre os

poderes? Que não existe independência entre as funções estatais? Que é possível que ele ganhe em um momento e “no outro dia” ele perca o sabor da vitória?

Ora, discordamos daqueles que dizem que o direito é feito para os juízes: o direito é produzido para a sociedade. E se a sociedade necessita de empregos, de valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, se é necessário a promoção da dignidade da pessoa humana, da cidadania, para objetivos constitucionais importantes sejam atingidos, deve-se promover o direito sob a ótica da economia, pois essa é a mola propulsora para a construção de uma sociedade justa, livre e solidária; é através da economia que se garante o desenvolvimento nacional; que se erradica pobreza e marginalização; que se reduz as desigualdades sociais e regionais; que se promove o bem-estar social e se impede discriminação.

Para isso, entretanto, é necessário investir em meios jurídicos que garantam ou possibilitem a estabilidade da decisão administrativa e impeçam a sua revisão pelo Poder Judiciário, evitando-se, por fim, a figura do super poder. Por tais razões a jurisdição administrativa deve avançar na implementação de meios técnicos que garantem a segurança jurídica da decisão. *Ad exemplum*, no Processo Civil, tem-se a estabilidade das decisões em sede de tutela antecipada antecedente, decisão saneadora do processo e a coisa julgada. Por tais razões os constitucionalistas investem na concepção do ato jurídico perfeito e dos direitos adquiridos. Por esses motivos é que se deve promover, em sede de processo administrativo tributário, a concepção de jurisdição administrativa tributária e preclusão administrativa jurisdicional.

Lógico que a adesão à segurança jurídica da decisão, administrativa ou judicial, enquanto expressão de jurisdição, passa pela recepção dos conceitos relacionados com justiça, estabilidade, imutabilidade, definitividade e inflexibilidade aplicados para o posicionamento estatal sob a celeuma apreciada que, obviamente, não pode sacrificar direitos e garantias fundamentais do cidadão, posto que são direitos quase que imaculados – que só podem ser deixados de lado quando em conflito com direitos de igual qualidade – colisão de direitos e garantias fundamentais.

Por tais razões que a Constituição Federal impõe ao Estado a garantia à coisa julgada, ao direito adquirido e ato jurídico perfeito, garantindo-se aos brasileiros a segurança jurídica e, portanto, a estabilidade das decisões justas – proferidas em conformidade com o devido processo legal, legislação adjacente, sentimentos constitucionais e legais, e interesses jurídico-

contextuais de aplicação do direito. Nesse sentido é que se defende que as decisões administrativas, proferidas em sede de jurisdição administrativa, desfavoráveis ao Estado, devem gozar dessa estabilidade, pois refletem o posicionamento de um Poder contra seus próprios interesses, impossível de ser revisada por outro Poder.

O problema, neste caso, é que os meios hermenêuticos exagerados adotados pelo aplicador (Advogado da União) criativo na esfera do direito administrativo tem gerado certas confusões e problemas jurídicos. Como a Administração é impessoal e dispõe de um sistema rígido de repartição de competências, os posicionamentos (pareceres) da Advocacia Geral da União tem sido respeitados (em razão da repartição de competências) pela administração ativa – que não tem meios jurídicos de combate aos pareceres da AGU, que visando interesses próprios – como a percepção de honorários advocatícios em razão de eventual vitória judicial, decidem tentar buscar anular, no Judiciário, as decisões administrativas tributárias definitivas favoráveis ao contribuinte.

Assim, longe de preservar o interesse público e social, distante de possibilitar a preservação dos interesses constitucionais, distorcendo-se a aplicação dos direitos e garantias fundamentais do indivíduo – no intuito de ampliá-los (fazer alcançar seus efeitos) ao Estado, aplicando-se o direito de forma equivocada e excessivamente criativa, a Administração Pública, através de seu órgão jurídico de representação (AGU), tem causado verdadeiro desincentivo à economia, fundamentos constitucionais e objetivos fundamentais do Estado, convulsionando-o e gerando insatisfação da sociedade. Esse raciocínio fica muito claro quando a AGU estabelece, através de Portaria, que somente decisões administrativas tributárias definitivas, contrárias à Administração e favoráveis ao contribuinte, que a partir de um referido valor sejam encaminhadas para a promoção da ação anulatória respectiva.

Por ser impessoal e obedecer a sistema rígido de repartição de competências, a Administração nada pode fazer a não se obedecer o seu órgão técnico-jurídico de assessoramento. Assim é que os interesses público e social quedam-se em segundo plano, submetidos aos interesses específicos e próprios da Advocacia Geral da União, que vê na anulação da decisão administrativa um meio de aumento de renda em razão dos honorários de sucumbência por ocasião de vitória em seu pleito. O sistema jurídico administrativo não prevê meios diretos de combate a tal prática, restando ao Judiciário, em nossa opinião, em parte, zelar pelo impedimento ao prosseguimento da respectiva ação, visto que o próprio Código de

Processo Civil apresenta meios para tanto. Outra via de combate à tal prática é através da melhoria da hermenêutica jurídica administrativa, reconhecimento de novos institutos e eventuais adaptações no sistema legal, o que se tenta obter com a presente tese, através da conscientização jurídica.

Quem julga contra seus próprios interesses reconhece o equívoco de seu posicionamento. É atitude nobre, honrada, correta e, portanto, justa. O reconhecimento de um erro Estatal, proferido através de decisão administrativa respeitadora de direitos e garantias fundamentais do cidadão e instrumentalizadas através de um processo devido e legal, torna definitiva a questão porque estabiliza os ânimos dos conflitantes – processuais, pessoais e materiais; amplia a confiança do cidadão no sistema jurídico e no Estado justo; gera harmonia entre as partes, satisfaz o sentimento de batalha processual; impõe respeito ao posicionamento estatal; é manifestação independente de Poder, pura e simples, que não é passível de reanálise por outro Poder sem que exista reconhecimento de hierarquia, dominância ou subordinação entre os existentes. Para esse tipo de decisão a estabilidade alcança em sua plenitude – preclusão jurisdicional administrativa, sob pena de disfunção ou quebra do pacto constitucional entre os poderes.

Por sua vez, a decisão administrativa contrária ao cidadão interfere em direitos e garantias fundamentais, podendo ser objeto de reapreciação, visto que a concepção constitucional de justiça e estabilidade da decisão aderem à aceitação do cidadão, proprietário do Poder, quanto ao resultado proferido por seu possuidor – o Estado. Além disso, os posicionamentos administrativos refletem análises infraconstitucionais da legislação, o que autoriza o princípio da inafastabilidade da tutela jurisdicional do Estado Juiz. Para esse tipo de decisão a estabilidade processual constitucional, derivada da separação dos poderes, não alcança em sua plenitude, existindo preclusão processual administrativa, porque torna-se incontestável apenas naquele âmbito processual e dentro daquele processo administrativo, podendo, portanto, ser objeto de apreciação por outro processo administrativo ou mesmo pelo Poder Judiciário.

Noutros termos, a preclusão jurisdicional administrativa seria a impossibilidade de discussão da decisão administrativa no mesmo processo administrativo, em outro processo administrativo ou em processo judicial – assemelhando-se à ideia de coisa julgada – vocabulário específico para a jurisdição judicial – apenas para a hipótese em que o próprio

Poder Executivo julga demanda contra a sua própria pessoa. A adoção do signo "preclusão jurisdicional administrativa" remete à terminologia específica do Direito Processual Administrativo, motivo pelo qual julgamos mais adequada para a situação.

Pode-se argumentar que a Administração judicante pode errar na emissão de sua posição jurídica administrativa, o que é perfeitamente possível. Entretanto, sabe-se que os agentes administrativos podem responder caso existam erros dolosos de procedimento. A responsabilidade subjetiva do servidor pode ocorrer, sendo essa uma garantia para a Administração tributária em caso de erro na decisão. A ação regressiva é instrumento que poderia ser aplicado ao servidor, em caso de flagrante erro na aplicação da lei – tal como o é com os juízes do Poder Judiciário em que, pela Lei Orgânica da Magistratura, respondem pelo atos dolosamente praticados.

Diz-se que a preclusão jurisdicional administrativa aproxima-se da concepção de coisa julgada, por não ser a mesma coisa. A coisa julgada é a definitividade da decisão judicial ou a estabilidade concedida ao *decisum* em sede de jurisdição judicial independente do resultado emitido pelo juiz de direito. Assim, pode o cidadão perder ou ganhar a demanda sob apreciação do Judiciário que a decisão emitida por esse Poder continuará gozando dessa qualidade; enquanto que a preclusão jurisdicional administrativa somente é válida para os casos de reconhecimento do direito do cidadão pelo Estado. Logo, há dependência do resultado por parte de uma, enquanto que para a outra o resultado é indiferente.

Resumidamente, a coisa julgada impossibilita a discussão da mesma situação jurídica problemática no âmbito do Poder Judiciário, seja no mesmo processo judicial, seja através de outro processo judicial; a preclusão processual administrativa impossibilita a discussão da relação jurídica problemática no âmbito do mesmo processo administrativo, mas não através de outro processo administrativo ou judicial; a preclusão jurisdicional administrativa significa impossibilidade de discussão da decisão administrativa por outro Poder e pelo próprio Poder emissor do posicionamento definitivo; a preclusão jurisdicional aponta para a impossibilidade de discussão da decisão de um Poder (qualquer que seja esse Poder) por outro.

De singular importância é a matéria da decisão definitiva em procedimento administrativo tributário ou controle dos atos administrativos que encontra respaldo legal no artigo 42 e seguintes do Decreto 70.235/72. Noção inicial que se tem de ter é a de que decisão administrativa definitiva pode ser: a) final ou que põe termo ao processo administrativo fiscal

em razão de matéria processual; ou b) de mérito – b.1) se favorável ao contribuinte, é preclusiva jurisdicional; ou b.2) se favorável à Administração, é preclusiva processual.

O artigo 42 do Decreto 70.235/72 escreve que são definitivas as decisões: a) de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto (tratar-se-ia, em verdade de decisão com efeito preclusiva processual; b) de segunda instância de que não caiba mais recurso, ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem ter havido a interposição; c) e as decisões de instâncias especiais.

Neste sentido, são formas de definitividade da decisão administrativa em primeira instância: a) quando a impugnação é aceita e o contribuinte ganha a causa, não restando disposição à Administração Pública recorrer de ofício por ausência de interesse; b) casos em que o contribuinte vence a demanda administrativa, mas a lei determina a interposição de recurso de ofício por parte da Administração Pública; c) o contribuinte pode ter perdido, a demanda administrativa não teve interesse em apresentar recurso ou perdeu o prazo para tanto, ocorrendo preclusão.

São formas de definitividade da decisão administrativa em segunda instância: a) quando o contribuinte deixa de apresentar recurso voluntário; b) quando o contribuinte apresenta o recurso voluntário fora do prazo permitido em lei; c) quando a matéria não permite a interposição de recurso voluntário; d) em decisões da instância especial que não caibam mais revisão; e) e quando ocorre definitividade parcial, ou seja, são definitivas as decisões de primeira instância naquelas partes que não forem objeto de recurso voluntário ou não estiverem contempladas em recurso de ofício.

Quanto aos efeitos da decisão administrativa tributária definitiva, é importante lembrar que quando favoráveis ao contribuinte, conforme determinação contida no dispositivo 156 inciso IX do Código Tributário Nacional (“Extinguem o crédito tributário: [...] IX – a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória”), tal decisão extingue o crédito tributário da Fazenda Nacional. Entendemos que a parte final deste dispositivo deve ser modificada, posto que decisão administrativa que extingue crédito tributário é a favorável ao contribuinte, ou seja, é a decisão que tem o efeito de preclusão administrativa jurisdicional, portanto, não pode ser objeto de ação anulatória.

Completa-se a análise com informação de singular importância referente à exoneração do contribuinte quando obtiver decisão administrativa favorável a sua pessoa, é o que escreve o artigo 45 do Decreto nº 70.235/72, *expressis verbis*: “no caso de decisão definitiva favorável ao sujeito passivo, cumpre à autoridade preparadora exonerá-lo, de ofício, dos gravames decorrentes do litígio”. Tal dispositivo está de acordo com a tese ora defendida, visto que se há exoneração é por que a reconhecimento do direito do contribuinte. Se há reconhecimento, existe manifestação de Poder favorável ao contribuinte, tal decisão é incontável por outro.

Decisão definitiva e favorável é a decisão que exonera/retira do contribuinte o dever de pagamento do tributo principal e dos acessórios legais (multa, juros e outras) e que não mais poderá ser objeto de recurso de ofício ou especial pelo Procurador da Fazenda Nacional. Neste sentido, assim deve proceder a autoridade fiscal encarregada de promover a preparação dos feitos fiscais quando devidamente informada da decisão proferida no Processo Administrativo Tributário<sup>305</sup>.

*Contrário sensu*, quanto aos efeitos da decisão administrativa fiscal definitiva desfavorável ao contribuinte, tem-se: a) a suspensão da exigibilidade do crédito tributário encerra-se; b) o crédito passa a ser devidamente cobrado e exigível pela Fazenda Nacional; c) o prazo de prescrição da ação de execução a ser proposta pela Administração Pública fiscal volta a fluir; d) tem-se início o prazo de sessenta dias para que a Fazenda Pública proponha a execução fiscal, se houver medida cautelar deferida pelo juiz.

Ao final, o artigo 43 cumulado com o dispositivo 21 ambos do Decreto nº 70.235/72 estabelece o prazo de trinta dias para a cobrança amigável, prazo este que, quando terminado acarreta o encaminhamento do procedimento administrativo fiscal para a cobrança executiva.

Cobrança é a atividade promovida pela Administração Fiscal no intuito de receber o crédito devidamente declarado em decisão definitiva proferida em procedimento administrativo tributário. Essa cobrança pode ser realizada de duas formas: amigável ou judicial. A primeira ocorre no âmbito administrativo enquanto que a segunda é promovida através de ação de execução fiscal do crédito inscrito na dívida ativa.

---

305 Marcos Vinicius e Maria Teresa Martínez López escrevem que “com a definitividade da decisão administrativa plenamente favorável ao interessado, deve a autoridade preparadora do processo exonerá-lo do encargo fiscal decorrente do litígio. Neste caso, é atribuído à autoridade preparadora do feito fiscal a incumbência de promover a exoneração dos gravames, como, por exemplo, o débito indicado nos registros da RFB, o arrolamento de bens, a inscrição no CADIN e outros que decorram do processo instaurado, independente da provocação do interessado”. NEDER; Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. **Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado. Belo Horizonte: Editora Dialética**, 2010. p. 512.

Pelo dispositivo 21 e § 3<sup>a</sup> do Processo Administrativo Tributário, o agente fiscal deverá declarar a revelia, quando não houver impugnação nem tiver sido cumprida a obrigação apurada no lançamento, realizando cobrança amigável<sup>306</sup>. Caso a cobrança amigável reste frustrada será promovida à cobrança forçada ou judicial.

Note-se que para fins da presente tese, torna-se irrelevante a análise do procedimento administrativo de restituição, ressarcimento, compensação e parcelamento, bem como sobre o processo de suspensão de imunidade e isenção, embora também encontre guarida legal em normativos administrativos tais como os já citados decretos e suas alterações.

A seguir, será analisada a matéria referente à preclusão administrativa tributária, jurisdicional e processual, e a coisa julgada no âmbito administrativo e controle dos atos administrativos pela Administração Pública. Ao ato sequencial serão proferidas palavras referentes à segurança jurídica.

A temática da preclusão administrativa e da coisa julgada é relevante por referir-se a possibilidade de serem atribuídos à decisão administrativa definitiva, originária de procedimento administrativo tributário, os efeitos dos institutos já citados.

A depender dos efeitos atribuídos, haverá resposta diferente à problemática desta dissertação quanto à possibilidade de a Fazenda Pública ingressar em juízo quando obtiver decisão administrativa definitiva desfavorável a sua pessoa em procedimento administrativo tributário.

Basta, para tanto e apenas a título de exemplo, observar a possibilidade de que caso seja atribuída pelo intérprete à decisão administrativa definitiva o *status* de coisa julgada, essa tornar-se-á definitiva, dentro e fora do processo, impossibilitando ataque através da via judicial e administrativa, seja pela Fazenda Pública seja pelo contribuinte.

*Contrario sensu*, caso possibilitado ao *decisum* os efeitos de preclusão administrativa ou preclusão administrativa processual, sabe-se que a decisão administrativa definitiva, desfavorável ao contribuinte, oriunda do procedimento administrativo tributário, tornar-se-á irretratável em âmbito administrativo, ou seja, apenas dentro do procedimento administrativo

---

306 Nesta cobrança “o processo em encaminhado à repartição arrecadadora da SRF para que apure o montante atualizado da dívida tributária (v.g. principal, multa e juros de mora) e efetue a cobrança amigável do crédito tributário mediante aviso ou notificação ao devedor liquidar o débito sem os encargos inerentes ao executivos fiscal, dentro do prazo de 30 dias”. NEDER; Marcos Vinícius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. **Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado. Belo Horizonte: Editora Dialética**, 2010. p. 504.

tributário em que teve vida, podendo ser invalidada, excepcionalmente, através de novo procedimento administrativo a ser realizado pela Fazenda Pública, ou através de ação judicial.

Entretanto, solução diferente existe quando a decisão administrativa tributária é favorável ao contribuinte. Para essa, a atribuição dos efeitos de preclusão administrativa jurisdicional ou preclusão jurisdicional administrativa, impediriam ações administrativas e/ou judiciais visando a sua anulação.

De início, importa revisar, em sintéticas palavras, o contexto em que se desenvolve esta discussão no que diz respeito aos modelos de jurisdição adotados pelo Brasil e pela Europa. Para fins dessa tese, adotaremos a concepção de que o Brasil utiliza o modelo de jurisdição dúplice, em que há separação entre administração ativa e judicante – inclusive a legislação ordinária separa essas duas administrações, tem composição plural (comportando a participação de membros da sociedade no órgão de decisão) e não há impedimento para a existência dessa jurisdição administrativa (pelo contrário, há estímulo legal), assim, caberia à administração julgar/decidir definitivamente, ou seja, com a qualidade de preclusão administrativa jurisdicional.

Observação importante se refere ao fato de a terminologia “coisa julgada”<sup>307</sup> só poder ser aplicada à jurisdição judicial. Não obstante isso, a grande maioria dos países europeus adota o modelo dualista de jurisdição, em que tanto a Administração Pública pode fazer “coisa julgada” nos conflitos de interesse de sua competência quanto o Poder Judiciário pode decidir definitivamente com a qualidade de coisa julgada.

Oportunamente, ressalto, inclusive, que um dos argumentos utilizados por aqueles que entendem inexistir jurisdição administrativa é a eventual ausência de justiça na decisão, derivada da suposta ausência de imparcialidade, visto que a Administração (mesmo a judicante – que é aquela em que o servidor público é deslocado para exercer exclusivamente atribuições de julgamento) participa do julgamento administrativo. Entretanto, o próprio Poder Judiciário apresenta jurisdição (justiça) nos mesmos moldes da jurisdição administrativa (em que se separa administração ativa e judicante). A Justiça Militar é um modelo de jurisdição que possui, como órgão julgador, o juiz de direito (representante da sociedade) e as autoridades máximas representantes das Forças Armadas (Brigadeiros,

---

307 JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018. p. 308.

Generais e Almirantes), que participam ativamente, emitindo votos e decisões, nos julgamentos dos processos submetidos àquela jurisdição.

Assim, se a própria jurisdição judicial apresenta órgão julgador de composição plural e paritária, e mesmo assim se defende a ideia de justiça da decisão, sendo aquelas decisões judiciais militares consideradas incontestáveis, imutáveis e imparciais, por que não admitir, em mesmo caminho, a existência da jurisdição administrativa, cujas decisões seriam incontestáveis, imutáveis e imparciais? Nessa também existe órgão de julgamento de composição paritária e colegiada, tal como aquela.

A partição da Administração e do contribuinte, no julgamento, poderia ser considerado equivalente a participação do juiz federal e dos representantes das Forças Armadas. Neste sentido, não só existiria justiça na decisão administrativa, como imparcialidade e jurisdição administrativa. Portanto, plenamente possível argumentar no sentido de que as decisões administrativas tributárias favoráveis ao contribuinte, gozariam de estabilidade processual – a qual defendemos o alcance da denominação de preclusão jurisdicional administrativa – nomenclatura própria do Direito Processual Administrativo.

Analisando o cenário mundial, verifica-se que os institutos da coisa julgada e da preclusão administrativa não comportam dificuldade de aplicação no direito europeu e isto porque no modelo europeu existem dois processos contenciosos: o administrativo e o judicial. Noutros termos, a presença de um contencioso administrativo na Europa permite que as lides instauradas tenham natureza jurisdicional que impossibilita, em termos, que atos administrativos decisórios sejam revistos pelo Poder Judiciário em decorrência da coisa julgada – defendemos que o Brasil adote mesma concepção, o que estaria alinhado com a uniformização do direito<sup>308</sup>.

No caso brasileiro, a jurisdição pode (e deve) ser encarada como dúplice, ou seja, a competência para análise das demandas não é exclusiva do Poder Judiciário, fato que permite que os atos administrativos decisórios possam ser analisados pela Justiça, atendidos os requisitos legais excepcionais, apenas quando desfavoráveis ao contribuinte, em razão da possibilidade de violação dos direitos e garantias fundamentais constitucionais do cidadão. De

---

308 DOLINGER, Jacob. **Direito Internacional Privado (Parte Geral)**. 9ª Edição. São Paulo: Editora Renovar, 2020. p. 31.

tal análise já se compreende, preliminarmente, que no Brasil não existe a coisa julgada<sup>309</sup> administrativa, em sentido jurisdicional; existe, sim, preclusão administrativa jurisdicional, em processo administrativo tributário.

Hely Lopes Meirelles (2018) escreve que o que os doutrinadores chamam de “coisa julgada” em âmbito administrativo, é na verdade a preclusão administrativa, noção que se diferencia, por completo, da ideia de coisa julgada judicial. Isto ocorre porque os atos da Administração são atos administrativos comuns que, portanto, são ausentes, e se diferenciam, neste ponto, da força conclusiva do ato jurisdicional – que é o ato de dizer o direito definitivamente por parte do Poder Judiciário<sup>310</sup>.

Entretanto, acreditamos que o pensamento do professor Hely Lopes Meireles deva sofrer avanço, no sentido de reconhecer a mesma força conclusiva do ato jurisdicional administrativo, pois não se trata de ato administrativo comum, mas sim ato administrativo representativo de jurisdição. Logo, gozaria da definitividade e indiscutibilidade da decisão.

Hely Lopes Meirelles, diferenciando os dois institutos, escreve que “Falta ao ato [...] administrativo aquilo que os publicistas norte-americanos chamam de *the final enforcing power* e que se traduz livremente como poder conclusivo da Justiça Comum”<sup>311</sup>. E ainda, conclui o doutrinador supracitado, afirmando que este poder, “*nos sistemas constitucionais que não adotam o contencioso administrativo*”, é exclusivo do Poder Judiciário<sup>312</sup>.

Nesse mesmo sentido, Amílcar de Araújo Falcão<sup>313</sup> relata:

309 Celso Antônio Bandeira de Mello. Curso de Direito Administrativo, 2019, p. 922; e, MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 43ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2018. p. 655.

310 Em proveito à oportunidade concedida, atente-se que tais institutos, coisa julgada e preclusão, não comportam dificuldade de aplicação no direito europeu, e isto porque, ao contrário do direito brasileiro, o modelo de jurisdição adotado pela Europa é o do dualismo, enquanto o brasileiro é o da unidade de jurisdição. Isto significa que no modelo europeu existem dois processos contenciosos: o administrativo e o judicial. Aquele é adotado quando o Estado/Administração necessita se manifestar em razão da causa envolver interesse público e estatal enquanto este somente é competente para dirimir litígios entre particulares, ou seja, que envolva interesse particular e não público/estatal. Noutros termos, a presença de um contencioso administrativo na Europa permite que as lides instauradas tenham natureza jurisdicional que impossibilita, em termos, que atos administrativos sejam revistos pelo Poder Judiciário. No Brasil, a jurisdição é única ou unificada ao Poder Judiciário, ou seja, a competência para análise das demandas é única e exclusiva do Poder Judiciário, fato que permite que os atos administrativos, mesmo preclusos, possam ser analisados pela justiça sem maiores dificuldades. As linhas que se seguem serão analisadas conforme o direito brasileiro, uma vez que o direito estrangeiro impossibilita a aplicação de seus postulados.

311 FREUND *apud* MEIRELLES.MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 43ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2018. p. 170.

312 FREUND *apud* MEIRELLES.MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 43ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2018. p. 170. p. 715.

313 FALCÃO, Amílcar Araújo. **Introdução ao Direito Administrativo**. São Paulo: Resenha Universitária, 1977. p. 90.

Mesmo aqueles que sustentam a teoria da chamada coisa julgada administrativa reconhecem que, efetivamente, não se trata, quer pela sua natureza, quer pela intensidade de seus efeitos, de *res judicata* propriamente dita, senão de um efeito semelhante ao da preclusão, e que se conceituaria, quando ocorresse, sob o nome de irretratabilidade.

Ocorre que, como visto não somente é possível admitir a existência de uma jurisdição administrativa com Poder de Julgamento definitivo (conclusivo), mas é viável admiti-la existente desde já, dadas as proximidades das configurações da jurisdição administrativa e judicial. É que o defendemos. O julgamento administrativo favorável ao contribuinte, em processo administrativo tributário, atende aos preceitos constitucionais fundamentais e às características da jurisdição, inclusive referente a imparcialidade e devido processo legal, logo, existe contencioso administrativo tributário no Brasil, assim como jurisdição administrativa capaz de impedir reanálise pelo Poder Judiciário de seus atos, em razão da preclusão administrativa jurisdicional – fundamentada no ato de Poder.

Portanto, os atos administrativos preclusivos, dentre os quais os decisórios definitivos favoráveis à Administração, são aqueles irretratáveis e imodificáveis apenas na esfera administrativa, ocorrendo, *in casu*, a preclusão administrativa que é a “irretratabilidade do ato perante a própria Administração”<sup>314</sup>. Aqueles atos administrativos definitivos desfavoráveis à Administração, são aqueles irretratáveis e imodificáveis não apenas na esfera administrativa, mas também na esfera judicial, ocorrendo a preclusão administrativa jurisdicional que é a irretratabilidade do ato perante a Administração, dentro e fora do procedimento administrativo, e não invalidável Poder Judiciário.

Confira-se as palavras de Hely Lopes Meirelles sobre o conceito geral de preclusão administrativa, definição essa que não concordamos apenas em sua parte final, quando se refere para a possibilidade de ataque da decisão administrativa pela via judicial:

É sua imodificabilidade na via administrativa, para estabilidade das relações entre as partes. Por isso, não atinge nem afeta situações ou direitos de terceiros, mas permanece imodificável entre a Administração e o administrado destinatário da decisão interna do Poder Público. [...] Exauridos os meios de impugnação administrativa, torna-se irretratável, administrativamente, a última decisão, mas nem por isso deixa de ser atacável por via judicial.

---

314 “Importante observar que jurisdição é ato de dizer o Direito no âmbito de sua competência. Nestes termos, diz o direito em processos administrativos o judiciário, o executivo e o poder legislativo. Entretanto, ao poder judiciário compete o exercício da jurisdição judicial de forma exclusiva, que é a única capaz de gerar coisa julgada, de forma definitiva e irreformável através de recursos”. MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 43ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2018. p. 715.

O conceito adotado pelo administrativista Hely Lopes Meirelles analisa a situação de forma *lato sensu* – ampla e genérica, tanto que ausente de seu conceito elementos de suma importância para a definição da extensão dos efeitos da preclusão administrativa, como, por exemplo, análise do tema contraditando-o aos direitos e garantias fundamentais ou mesmo sob a ótica da teoria da repartição de funções estatais. Hely Lopes Meireles também não examina a temática sob a ótica tributária, sendo portanto, um conceito estritamente administrativo.

Importante ressaltar que somos favoráveis para que o instituto da preclusão jurisdicional administrativa seja aplicado, neste momento em que vivemos, apenas para o campo do direito processual-tributário. É que nesse âmbito há contencioso administrativo – jurisdição administrativa – terminologia acompanhada de toda a carga conceitual, funcional e qualificativa que lhe é adjacente.

Assim, não entendemos que a preclusão jurisdicional administrativa deva ser adotada para situações outras relacionadas com direitos do cidadão, àqueles relativos ao servidor público que pleiteia algo em âmbito administrativo, para sindicâncias, procedimentos preliminares de apuração, processos administrativos disciplinares, pedidos de cessão de área, contratos administrativos, convênios e etc.

Para tais situações não existe jurisdição administrativa, mas apenas puro procedimento administrativo que, independente do resultado, poderá permitir que a Administração busque o Judiciário no intuito de anular ato administrativo. Nestes termos, a existência de jurisdição administrativa é pressuposto para a preclusão jurisdicional administrativa.

Novamente, de forma genérica, explica Marçal Justen Filho que “a preclusão reflete a concepção de que o processo tem de evoluir em direção a uma decisão, de modo que o exercício efetivo ou possível de poderes no âmbito do processo gera seu potencial exaurimento”<sup>315</sup>.

Nota-se que, de forma genérica, a preclusão administrativa gera efeitos perante todo o âmbito administrativo e enquanto o ato administrativo decisório estiver válido. Assim, só pode ser invalidado administrativamente através de outro processo ou procedimento

---

315 JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018. p. 307.

administrativo que garanta ao indivíduo os seus direitos fundamentais constitucionais<sup>316</sup>. Poderia também existir invalidação através de ação anulatória. Entretanto, estamos a tratar de uma forma específica de preclusão, a jurisdicional administrativa, inatacável em âmbito administrativo ou judicial.

Marçal Justen Filho<sup>317</sup> escreve:

Uma vez encerrado o processo administrativo, as questões nele decididas não se sujeitam a revisão no mesmo processo. Assim, por exemplo, não se admite que a Administração Pública decida, um processo, que certo ato é válido e, posteriormente, desconstitua o mesmo ato, sem instaurar um novo processo específico.

Entendemos que, assim como na jurisdição judicial existe a possibilidade do desfazimento da qualificação da decisão, através da ação rescisória, é possível que em âmbito administrativo seja desenvolvido técnica jurídica similar para a retirada da qualificação da preclusão jurisdicional administrativa. Não entendemos caber ao Judiciário analisar ação anulatória de decisão administrativa definitiva favorável ao contribuinte, pois existiria uma espécie de subordinação da jurisdição administrativa para a judicial, ou seja, do Poder Executivo para com o Poder Judiciário, de forma que apenas aquele pode retirar a qualidade de preclusão jurisdicional administrativa, através de ação específica para tal fim, com requisitos similares ao do procedimento judicial, devendo tal instrumento ser aplicado com rigorismo, no intuito de se evitar a flexibilidade excessiva da preclusão jurisdicional administrativa.

Ocorre que a decisão administrativa definitiva é ato administrativo válido e eficaz, de modo que seu desfazimento tem de ser realizado por outro procedimento específico de rescisão, no próprio âmbito administrativo, que objetive a desconstituição do ato decisório,

---

316 "Mandado de Segurança. Ato Administrativo. Preclusão Administrativa. I-O ato administrativo conta com a retratabilidade que poderá ser exercida enquanto dito ato não gerar direitos a outrem. Ocorrendo a existência de direitos, tais atos serão atingidos pela preclusão administrativa, tomando-se irretratáveis por parte da própria Administração. II-É que, exercitando-se o poder de revisão de seus atos, a Administração tem que se ater aos limites assinalados na lei, sob pena de ferir direitos líquidos e certos do particular, o que configura ilegalidade elou abuso de poder. III-Segurança concedida". **Acórdão da 13ª Sessão do STJ** - ReI. Min. Pedro Acioli - MS 009-DF, *DJ 18.12.89*) "O ato administrativo não pode ser modificado, ocorrida a preclusão, mesmo por autoridade hierarquicamente superior, quer por via recursal, quer por avocação. A modificação configura ilegalidade e dá surgimento a direito líquido e certo. Segurança concedida". Acórdão da 13ª Sessão do STJ - ReI. Min. Garcia Vieira. **Mandado de Segurança nº 223/DF**. Publicação: DJU 16 abr 1990.

317 JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018. p. 311.

apontando-se à prevaricação, concussão, corrupção, ou outros atos de improbidade administrativa praticada pelos julgadores; se tiver sido proferida por órgão julgador absolutamente incompetente ou impedido para julgamento; houver vício de consentimento (erro, dolo, coação, simulação e etc); ofender a coisa julgada e súmula do STF e STJ; emitida com fraude à lei ou violação manifesta de norma jurídica; tiver como fundamento prova falsa; existir novas provas surgidas após o julgamento definitivo favorável ao contribuinte; e existir erro de fato.

Tais hipóteses para uma eventual ação rescisória/anulatória de decisão administrativa definitiva favorável ao contribuinte devem justificar a invalidação do ato administrativo alcançado pela preclusão administrativa jurisdicional, sendo entretanto, desenvolvida em processo administrativo devido e legal (sendo-lhe aplicado os princípios constitucionais processuais).

Noutros termos, o ato administrativo não poderia ser objeto de anulação pela própria Administração no mesmo procedimento, mas sim em outro procedimento administrativo especializado, dentro do âmbito da jurisdição administrativa, que garanta os direitos constitucionais fundamentais do afetado pela decisão objeto de revisão. O procedimento supracitado difere daquele adotado para a invalidação de qualquer ato administrativo que simplesmente é alcançado pela preclusão administrativa genérica. Para esse, há definitividade apenas no âmbito daquele próprio processo administrativo, podendo ser aberto outro com a finalidade de revisão – em âmbito administrativo. Seria, portanto, mais fácil de ser modificado que o primeiro.

Analisando-se o que já foi dito, conclui-se dizendo das características da preclusão administrativa genérica: a) incide sobre ato administrativo decorrente de procedimento administrativo (de qualquer outro ramo do direito ou tributário – se favorável ao Estado); b) decorre de atividade administrativa exercida pelo Poder Executivo; c) quanto aos efeitos, impossibilita a rediscussão do ato administrativo que se torna definitivo em âmbito administrativo, exceto quando, por ilegalidade, ilegitimidade e conveniência e oportunidade (se possível) a Administração, em outro procedimento administrativo, ou o Poder Judiciário, através da ação anulatória, invalidar o ato.

Para a preclusão jurisdicional administrativa, ter-se-ia: a) incide sobre ato administrativo decorrente de procedimento administrativo tributário (apenas quando a decisão

administrativa tributária for favorável ao contribuinte); b) não se aplica a nenhum outro ramo do direito pleiteado na esfera administrativa; c) decorre de jurisdição administrativa no âmbito do Poder Executivo; d) quanto aos efeitos, impossibilita a rediscussão da decisão administrativa tributária, que se torna definitiva (conclusiva), tanto no âmbito administrativo – devendo existir a formulação de instrumento rescisório para a invalidação do ato administrativo, a receber trâmite perante a jurisdição administrativa tributária; quanto no âmbito judicial – impossibilidade de recepção da ação anulatória. Portanto, não seria possível um simples ato de revisão para o desfazimento da preclusão jurisdicional administrativa.

Analisando a temática sob a ótica da presente tese, verifica-se que a decisão administrativa definitiva proferida em Processo Administrativo Tributário, enquanto ato decisório administrativo, não faz coisa julgada, mas sim preclusão administrativa, de espécie jurisdicional – de favorável ao contribuinte; ou genérica – se favorável à Administração ativa, uma vez que entendemos existir no Brasil o modelo da dupla jurisdição, caracterizada por existir limitada autonomia no âmbito administrativo para decidir definitivamente sobre conflitos – decisão definitiva que atinge apenas caso específico de decisão favorável ao contribuinte; devendo o Poder Judiciário atuar para todas as demais situações jurídicas, pois é o órgão competente para dirimir, definitivamente, com a qualidade de coisa julgada, independente de quem sejam as partes<sup>318</sup>.

A decisão administrativa tributária favorável ao contribuinte, por fazer preclusão administrativa jurisdicional, é decisão administrativa definitiva é irretratável no âmbito administrativo e judicial, não podendo mais ser objeto de discussão nem no mesmo procedimento administrativo tributário<sup>319</sup>, nem em outro, salvo, excepcionalmente, se houver

318 STF, 1ª T., RE 68.253-PR, rel. Min. Barros Monteiro: "A decisão proferida pela autoridade fiscal, embora de instância administrativa, tem, em relação ao fisco, força vinculatória, equivalente à da coisa julgada, principalmente quando aquela decisão gerou direito subjetivo para o contribuinte". Da mesma forma o STJ Superior Tribunal de Justiça, Primeira Seção, MS nº 8.810-DF, Relator: Ministro Humberto Gomes de Barros, julgamento em 13/08/03. Ementa: "Administrativo - Mandado de Segurança - Conselho de Contribuintes - Decisão Irrecorrida - Recurso Hierárquico - Controle Ministerial - Erro de Hennenêutica. [...]III - As decisões do conselho de contribuintes, quando não recorridas, tornam-se definitivas, cumprindo à Administração, de ofício, 'exonerar o sujeito passivo dos gravames decorrentes do litígio' (Dec. 70.235172, ano 45). IV - Ao dar curso a apelo contra decisão definitiva de conselho de contribuintes, o Ministro da Fazenda põe em risco direito líquido e certo do beneficiário da decisão recorrida". BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 1ª Turma. **RE nº 68.253/PR**. Rel. Min. Barros Monteiro. Julgamento: 13 ago 2003.

319 O Poder Jurisdicional Judicial torna a sentença coisa julgada, portanto, impossível de modificação, definitivamente, não cabendo mais recurso que intencione reavaliar seu status ou o conteúdo meritório ali constante. Nos dizeres de Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martynez Lopez "Assim, diz-se que, no processo judicial, a coisa julgada consiste na imutabilidade de uma sentença decorrente da insuscetibilidade de reformá-la por meio de recurso". NEDER; Marcos Vinícius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. **Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2010. p. 493.**

a regulamentação de espécie de ação rescisória administrativa. Assim, dificultoso seria o caminho administrativo para que a Administração pudesse anular tal ato internamente e o Poder Judiciário não poderia invalidar o ato através de processo judicial.

Assumindo, o “processo administrativo tributário”, dupla característica, ora de “processo” ora de “procedimento”, conforme já visto, existiria dupla natureza jurídica a depender do resultado do julgamento administrativo-tributário, ora tratar-se-ia de controle dos atos administrativos pela Administração Pública – situação de vitória da Administração ativa; ora de controle jurisdicional administrativo dos atos da Administração – situação aplicada para a vitória administrativa do contribuinte. Por ser controle jurisdicional administrativo dos atos da Administração, a existência da decisão administrativa fiscal definitiva desfavorável à Fazenda Pública vincula-a impossibilitando, a invalidação por ela mesma, assim como pelo Poder Judiciário<sup>320</sup>.

Em caso de vitória do contribuinte, face ao controle jurisdicional administrativo dos atos da Administração ativa, não existiria a possibilidade de invalidação da decisão administrativa pela própria Administração ativa. Portanto, essa última não poderia revogar nem anular atos decisórios, quer por que proferido pela Administração judicante, quer por que alcançado pela preclusão jurisdicional administrativa<sup>321</sup>.

Nem de forma excepcional, ao Poder Judiciário caberia realizar o controle judicial dos atos administrativos. Portanto, não seria possível a invalidação através da anulação<sup>322</sup>. É que haveria conflito de jurisdições, invasão de Poder e competências, desarmonia entre os poderes, colisão de poderes, insegurança jurídica, violação para a própria legislação processual civil (a ausência de legitimidade e interesse processual impediria o Judiciário de

---

320 MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 43ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2018. p. 589.

321 TRF da Iª Região - AC 95.0L05547-7-PA ““O primeiro aspecto que se impõe analisar está ligado à legitimidade da União para litigar contra ato seu, emanado de um órgão que a integra, aspecto que pareceu ao julgador a ter argumentado: 'Ao que penso, os atos administrativos definitivamente julgados pela Administração, porque exauridos os meios regulares previstos no ordenamento processual respectivo, têm a força característica dos atos preclusos, para só própria, tomando-se irretroatável, no plano administrativo.' (fls.120/121) Considero irreparável o julgado sob esse aspecto. E isto porque, pela teoria do órgão, não se pode entender como pertinente controlar a Administração, fora do seu âmbito, o seu próprio ato. Ademais, não se pode olvidar que a decisão do Conselho de contribuintes criou situação jurídica para o apelado, não sendo hipótese de revogação, ou melhor, de anulação a pedido da própria Administração". BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **AC nº 95.0L05547-7/PA**. Publicação: 28 abr 2007.

322 Note-se que a Administração Pública não tem possibilidade de invalidar por conveniência e oportunidade, uma vez que o controle de legalidade do ato administrativo de lançamento é procedimento vinculado.

receber ação anulatória da Administração contra ela própria), violação ao direito e garantia fundamental do indivíduo – direito adquirido ou ato jurídico perfeito (se o direito já foi exercido), violação para a preclusão administrativa jurisdicional, violação à imparcialidade e Justiça da decisão; devendo o Poder Judiciário rejeitar a demanda e remeter ao próprio Poder Executivo a solução do problema através da ação rescisória específica.

Situação distinta encontra-se quando há vitória da Administração Pública. Neste caso, por existir controle de atos administrativos, cabe ao contribuinte buscar ao Judiciário, em respeito ao livre acesso à jurisdição judicial – direito do contribuinte em oposição ao Estado – que limita a sua atuação, poderia o Poder Judiciário revisar o ato administrativo e aceitar a ação anulatória da decisão administrativa ou ação de desconstituição do crédito tributário, posto que, inclusive processualmente, não seria o contribuinte contra pleiteando algo contra ele mesmo, mas sim contra a Administração Ativa.

O livre acesso à jurisdição judicial contra lesão ou ameaça de lesão a direito do contribuinte é um direito e garantia fundamental do cidadão contra o Estado (e não o inverso). Para esse caso, a vitória administrativa do Estado significa a desnecessidade de controlar o ato administrativo, o que resultou em cobrança do tributo. Rejeitamos a ideia de que há, nesses casos, uma proposta do Estado para o contribuinte pagar o tributo, posto que inexistente negociação.

Para essa situação – de vitória do Estado, o Judiciário deve entender que a ordem de pagamento é derivada de procedimento de lançamento e procedimento administrativo tributário, em que a própria Administração é parte e julgadora, ou seja, trata-se de sistema caracterizado pela parcialidade no julgamento. Tal parcialidade corrobora com a vinculação da decisão para com a Administração. Como o procedimento é parcial e parcial não é justo o que permite ao Judiciário invalidar o ato administrativo decisório, desconstituindo a cobrança do tributo.

Contrário senso, existindo vitória do contribuinte, deve-se entender que houve justiça da decisão, pois proferida através por intermédio de processo administrativo tributário, respeitador dos direitos e garantias processuais constitucionais do contribuinte, em procedimento de imparcialidade e imparcialidade mitigada, realizado pela Administração Judicante, sendo ato derivado de Poder e pelo Poder, impossibilitando a recepção de ação

anulatória, por ausência de interesse de agir e legitimidade de parte, alcançado pela preclusão jurisdicional administrativa.

Sob a ótica do controle dos atos administrativos, quanto à participação do particular no Processo Administrativo Tributário, este se deve por quatro fatores: a) atendimento às determinações constitucionais – direitos e garantias fundamentais; b) tentativa de influenciar o juízo de valor do particular no intuito de que este se conforme com a cobrança da Administração derivada da decisão final; c) tentativa de receber mais rápido os valores decorrentes do lançamento; d) tentativa de influenciar psicologicamente o contribuinte de que seu ingresso no Poder Judiciário para rediscutir o crédito tributário será em vão (infrutífero).

Sob a ótica da jurisdição administrativa tributária, a participação do contribuinte sucede no intuito de: a) atendimento às determinações constitucionais – direitos e garantias fundamentais; b) tentativa de combater e desconstituir definitivamente o crédito tributário a ser realizado com a emissão de decisão administrativa definitiva favorável a sua pessoa; c) tentativa de impedir a cobrança dos valores decorrentes do lançamento; d) tentativa de que o Estado atue com Justiça no âmbito administrativo jurisdicional no momento de sua decisão.

Como visto entendemos que o Brasil adota o sistema dualista europeu, existindo Administração Judicante e Ativa. A jurisdição administrativa tributária goza de certa autonomia e independência, bem como de limitada imparcialidade, devido a participação de representantes do contribuinte no processo de julgamento e por existir respeito aos direitos e garantias processuais constitucionais desse. Mas essas limitações de jurisdição não são impeditivas para existir a justiça da decisão.

Analisando sob o enfoque da parcialidade, como vimos, quando a Administração judicante se manifesta contra a Administração ativa, podemos interpretar que é a própria Administração julgando contra si, ou seja, existe reconhecimento de que a cobrança é indevida, ocasionando justiça para o contribuinte. Sob a ótica da imparcialidade, por existir representante do contribuinte também participando no julgamento administrativo, a decisão pela cobrança administrativa indevida reforça a justiça.

E se a Administração alegar injustiça pelo fato de existir representantes do contribuinte, essas alegações não poderiam prosperar, pois na Justiça Militar, por exemplo, o órgão julgador dispõe do juiz federal e de representantes das três Forças Armadas e, nem por

isso, existem ações rescisórias questionando a justiça da decisão judicial federal militar. O juiz federal não decide sozinho o resultado do processo judicial militar. A decisão é tomada por maioria. Logo, existindo representantes dos militares julgando militares, poder-se-ia alegar injustiça da decisão ou ausência de jurisdição judicial – entretanto, não é isso que ocorre.

Se direcionarmos o raciocínio para a inexistência de jurisdição administrativa, chega-se a conclusão de que a parcialidade no julgamento depõe contra a Administração Pública, vinculando a sua decisão ao contribuinte vencedor da demanda<sup>323</sup>. Neste caso, entender-se-ia que a finalidade do procedimento administrativo tributário não é a justiça e que se a Administração julgou contra ela mesma, deve assegurar o direito do contribuinte e não realizar a apresentação da ação anulatória judicial.

A conclusão é a seguinte: a decisão administrativa definitiva favorável ao contribuinte, e, portanto, desfavorável à Fazenda Nacional, vincula a Administração Pública por tratar-se de preclusão jurisdicional administrativa<sup>324</sup>, não pode ser invalidada, administrativa ou judicialmente, exceto se regulamentado instrumento processual administrativo correspondente

---

323 Jurisprudência unânime do Conselho de Contribuintes: “Apesar de serem terminativas, na esfera administrativa, em relação às questões decididas, as decisões do Conselho de Contribuintes não têm atributos de coisa julgada, que são, em nosso sistema constitucional, privativos das decisões do Poder Judiciário. São, em sua natureza, um ato administrativo a que é conferido atributo especial, qual seja o de terminar, na esfera administrativa e em relação à Administração, os litígios entre esta e os contribuintes. O caráter terminativo de tais decisões administrativas, por não possuírem os atributos da coisa julgada, só pode ser definido em relação ao mérito das questões apreciadas, não envolvendo a apreciação delas mesmas enquanto atos administrativos, sendo perfeitamente aceitável a discussão da validade de tais decisões, em si pela Administração, sem que disto decorra violação do princípio estabelecido de sua terminatividade, visto que esta se define não em relação à decisão, formalmente considerada, mas em relação a uma solução de mérito tomada validamente pelo órgão próprio. É princípio pacificamente aceito o da revogabilidade dos atos administrativos nulos, entre os quais se situam os praticados contra disposição de lei. Se, por um lado, não se pode considerar 'contrário' à lei um ato deste Conselho que a interprete, pois interpretar a lei dentro de critério de sua livre formulação é prerrogativa inerente à sua atividade julgadora, deve-se, por outro lado, considerar contrário à lei um ato que leve o Conselho a conhecer e pronunciar-se sobre determinado litígio, quando a lei dispõe que não lhe era permitido trazê-lo”. BRASIL. Conselho de Contribuintes. 2º CC. **Acórdão nº 51.648**. Rel. Cons. Almeida Velloso. Publicação: 16 abr 1969

324 Tribunal Federal de Recursos "Decisão Administrativa - Força Vinculatória para o Fisco. A decisão proferida pela autoridade fiscal, embora de instância administrativa, tem em relação ao Fisco força vinculatória, equivalente à da coisa julgada, principalmente quando gerou aquela decisão direito subjetivo para o contribuinte." (TFR, Ac. da 1ª T., publ. Em 14.11.74, AMS 72.812-SP, ReI. Min. Moacir Catunda, in Processo Fiscal Federal Anotado, de Ippo Watanabe e Luiz Pigatti Jr., Saraiva, pp. 201 e 202). "Recolhimento Indevido por Decisão do Conselho de Contribuintes Transitada em Julga do - Imutabilidade. Reconhecido indevido o recolhimento do IPI por decisão do Conselho de Contribuintes transitada em julgado, impossível modificá-la, agora, fazendo incidir o encargo sobre crédito transferido para estabelecimento principal, mas já constante da escrita da filial, posteriormente incorporada.". BRASIL. Tribunal Federal de Recursos. **Ac. da 1ª Turma AMS 82.758**,/SP. ReI. Min. Otto Rocha. Publicação: DJU 23 abr 1980.

à ação rescisória em âmbito administrativo<sup>325</sup>. A decisão administrativa tem, portanto, efeitos definitivos e vinculantes para a Administração Pública<sup>326</sup> quando favoráveis ao contribuinte.

Note-se que o contrário não ocorre, ou seja, se a decisão administrativa proferida em sede de controle do ato administrativo de lançamento já realizado através de procedimento administrativo tributário for desfavorável ao particular, e, portanto, favorável à Administração Pública, o contribuinte dispõe do direito e garantia fundamental individual de livre acesso ao Poder Judiciário quando achar que teve direito seu lesado ou ameaçado de lesão, em atendimento ao sistema de jurisdição judicial adotado pelo Brasil<sup>327</sup>.

O assunto também pode ser trabalhado sob a ótica da segurança jurídica. A tributação é o meio pela qual o Estado se faz valer para garantir a sustentabilidade social e jurídica de um Estado Democrático de Direito, sendo através dela que são implementadas as políticas públicas e satisfeitas as necessidades comuns dos cidadãos. O atendimento às normas constitucionais programáticas e direitos sociais, além de outros direitos são dependentes da tributação.

Nesta importante tarefa de tributar, ao Estado é impossibilitado abusar de seu direito de arrecadar sob pena de infringir mandamentos constitucionais e legais sendo esta – vinculação aos termos legais, uma das características do sistema tributário que fundamenta o princípio da legalidade.

Em outros termos, a Constituição Federal estabelece direitos e garantias do cidadão/contribuinte que limitam a atuação estatal arrecadatória seja no âmbito do direito

---

325 Marcos Vinícius e Maria Teresa Martinez Lopes *apud* Alberto Xavier, in: “os atos jurisdicionais se distinguem dos atos administrativos precisamente pela formação da coisa julgada, ou seja, por terem a certeza do direito como sua causa função [...]. Os atos jurisdicionais têm a certeza como causa objetiva, porque o que através deles se pretende é a certeza do direito no caso concreto. Os atos administrativos, mesmo vinculados, muito embora exijam também uma declaração de certeza das situações jurídicas a que respeitam, não têm na certeza a causa, que antes se encontra na realização dos interesses que essa certeza permite prosseguir”. XAVIER, Alberto. **Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário**. 2ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p.487.

326 **PGFN nº 1.087, de 19/7/04** - "Possibilidade jurídica de anulação, mediante ação judicial, de decisão de mérito proferida pelo Conselho de Contribuintes". A procuradoria da Fazenda suspendeu a aplicação do Parecer de acordo com a nota PGFN/PGA/74/07.

327 Dejalma de Campos afirma que “não tem sido facultado à Fazenda Pública ingressar em juízo, pleiteando revisão das decisões dos Conselhos de Contribuintes que são finais quando lhes sejam desfavoráveis”. Da mesma opinião, Marco Aurélio Greco afirma faltar à administração fazendária interesse de agir para a proposição da ação anulatória. CAMPOS, Dejalma de. **Direito Processual Tributário**. São Paulo: Editora Atlas, 1993. p.60.

GRECO, Marcos Aurélio. **Processo Administrativo Tributário - Pesquisas Técnicas. Nova Série Nº 5**. Coordenação: Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: RT/Centro de Extensão Universitária, 1999. p. 674.

material (na instituição de tributos) sejam referentes ao direito processual e, *in casu*, procedimental (na aplicação da lei processual tributária) pela Administração Pública.

Analisando-se a dualidade “Administração Pública e Direito Tributário” não é diferente a abordagem. É que a regência normativa dos atos administrativos estão vinculados às limitações constitucionais (como por exemplo os princípios já examinados nos capítulos anteriores) e, especificamente, à segurança jurídica tributária.

O instituto constitucional da segurança jurídica encontra respaldo no *caput* do artigo 5º, título II, da Constituição Federal, sendo prevista como direito individual e coletivo fundamental do cidadão, *expressis verbis*: “[...] garantindo-se aos brasileiros [...] a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à **segurança** e à propriedade. [...]”<sup>328</sup>.

O vocábulo supracitado se refere à segurança jurídica cuja finalidade, no contexto desta tese, é transmitir a confiança e eficiência das decisões administrativas fiscais através de procedimento que garanta a aplicação da lei e atuação administrativa de forma isonômica e constitucional a todos os cidadãos/contribuintes. J. J. Gomes Canotilho<sup>329</sup> discorrendo sobre a segurança jurídica observa que tal princípio deve ser examinado conjuntamente com o princípio da proteção da confiança dos cidadãos sendo o primeiro necessário a condução dos relacionamentos jurídico-sociais considerado, portanto, como um elemento constitutivo do Estado, confira-se:

2. Os princípios da segurança jurídica e da protecção da confiança dos cidadãos

O homem necessita de certa segurança para conduzir, planificar e conformar autónoma e responsabilmente a sua vida. Por isso, desde cedo se considerou como elementos constitutivos do Estado de direito o princípio da segurança jurídica e o princípio da confiança do cidadão. [...]

2.2. Os princípios da segurança jurídica e da protecção da confiança

Os princípios da protecção da confiança e da segurança jurídica podem formular-se assim: o cidadão deve poder confiar em que aos actos ou às decisões públicas incidentes sobre os seus direitos, posições jurídicas e relações, praticados ou tomadas de acordo com as normas jurídicas vigentes, se ligam os efeitos jurídicos duradouros, previstos ou calculados com base

328 “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: [...]”. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, Centro Gráfico, 1988.

329 CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2003. p. 371 – 377.

nessas mesmas normas. Estes princípios apontam basicamente para: (1) a proibição de leis retroactivas; (2) a inalterabilidade do caso julgado; (3) a tendencial irrevogabilidade de actos administrativos constitutivos de direitos. [...] Há, por exemplo, que verificar se se trata de uma norma pessoal, de uma norma tributária, de uma norma garantidora de direitos sociais, de uma norma garantidora do direito de indemnização [sic], e averiguar em que medida a referência ao passado entra em colisão com as normas e princípios constitucionais". [...] Em termos gerais: padecem de inconstitucionalidade as leis que declarem retroactivamente certos comportamentos como ilícitos e lhes associem resultados e efeitos negativos. Uma lei fiscal retroactiva não é, em princípio, inconstitucional, mas pode sê-lo quando viola arbitrária e excessivamente a protecção da confiança ínsita no Estado de direito.

Extrai-se ainda do raciocínio de Canotilho que a sociedade e o cidadão devem confiar nos atos e decisões administrativas proferidas pelo Poder Público quando incidentes sobre as relações jurídicas questionadas sob pena de ofensa à segurança jurídica, violação da Constituição Federal e do Estado de Direito.

E ainda, através do exame dos princípios citados verifica-se a prevalência, garantia e confirmação da preclusão jurisdicional administrativa cujos efeitos são: a irrevogabilidade dos atos administrativos praticados em sede de controle jurisdicional administrativo dos atos administrativos do lançamento e a inalterabilidade da decisão administrativa proferida em desfavor da Fazenda Pública, *in casu*, em sede de processo administrativo tributário<sup>330</sup>.

Note-se, portanto, que permitir sem critérios a possibilidade de alteração da decisão administrativa definitiva ou mesmo possibilitar o acesso à justiça pelo ente tributante quando a decisão administrativa tributária for favorável ao contribuinte objetivando sua anulação é portanto ato atentatório ao Estado Democrático de Direito. Verifique-se, ainda nas palavras de Canotilho, sobre a existência de mais dois pilares à plataforma da segurança jurídica<sup>331</sup>:

330 No mesmo sentido, é o voto do Ministro do Supremo Tribunal Federal, Raphael de Barros Monteiro, nos autos do Recurso Extraordinário nº 68.253/PR, in verbis: "(...) Tenho para mim, com o parecer do ilustre Prof. Rubens Gomes de Souza, que tem aquela decisão, embora de instância administrativa, força vinculatória, equivalente à da coisa julgada judicial. É a mesma imutável, pelo menos em relação ao fisco, sob ~ pena de anular-se, por completo, a estabilidade que deve reinar entre o Poder Público e o contribuinte no tocante à relação entre ambos". BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 1ª Turma. **RE nº 68.253/PR**. Relator: Ministro Raphael de Barros Monteiro. Publicação: 06 mai 1970.

331 STJ, Primeira Seção, MS nº 8.810-DF, reI. Ministro Humberto Gomes de Barros, julgado em 13.08.2003, ementa transcrita no Parecer PGFN/CRJ nº 1.087/2004, Revista Dialética de Direito Tributário, nº 109, outubro de 2004, pp. 132/133. "I - A competência ministerial para controlar os atos da administração pressupõe a existência de algo descontrolado, não incide nas hipóteses em que o órgão controlado se conteve no âmbito de sua competência e do devido processo legal. II - O controle do Ministro da Fazenda (arts. 19 e 20 do DL 200/67) sobre os acordãos dos Conselhos de Contribuintes tem como escopo e limite o reparo de nulidades. Não é lícito ao Ministro cassar tais decisões, sob o argumento de que o colegiado errou na interpretação da Lei. III - As decisões do conselho de contribuintes, quando não recorridas, tornam-se definitivas, cumprindo à Administração, de ofício, 'exonerar o sujeito passivo dos gravames decorrentes do litígio' (Dec. 70.235/72, art. 45). IV - Ao dar curso a apelo contra decisão definitiva de conselho de contribuintes, o Ministro da Fazenda põe

1. estabilidade ou eficácia *ex post* da segurança jurídica: uma vez adaptadas na forma e procedimento legalmente exigidos, **as decisões estaduais não devem poder ser arbitrariamente modificadas**, sendo apenas razoável que sua alteração se verifique quando ocorram pressupostos materiais particularmente relevantes.
2. previsibilidade ou eficácia *ex ante* do princípio da segurança jurídica que, fundamentalmente, se reconduz à **exigência de certeza e calculabilidade por parte dos cidadãos, em relação aos efeitos jurídicos dos atos normativos**.<sup>332</sup>

A necessidade de certeza e estabilidade dos atos administrativos decisórios praticados pelo Estado e, para a presente tese, pela Administração Tributária, também são enfatizados por Paulo de Barros Carvalho<sup>333</sup> que escreve sobre a temática suscitada, confira-se:

Não há por que confundir a certeza de direito naquela acepção de índole sintática, com o cânone da segurança jurídica. Aquele é atributo essencial, sem o que não se produz enunciado normativo com sentido deontico; este último é decorrência de fatores sistêmicos que utilizam o primeiro de modo racional e objetivo, mas dirigido à implantação de valor específico, qual seja o de 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 das condutas.

Clèmerson Merlin Clève<sup>334</sup> também ressalta a importância da previsibilidade, estabilidade e calculabilidade dos atos e decisões administrativas tributárias para que ocorra a legitimidade das relações jurídicas estabelecidas:

VI. Delimitação normativa do princípio geral da segurança jurídica. 1. Considerando-se a existência de um princípio geral de segurança jurídica na Constituição de 1988, dedutível do Estado de Direito, toma-se inafastável o reconhecimento de que as relações jurídicas, mormente as estabelecidas entre Poder Público e particulares – eis que é neste campo de tensão que se justifica, em um primeiro momento, a afirmação dos direitos fundamentais [...] devem pautar-se, além dos parâmetros especialmente definidos da Lei Fundamental (repita-se, aqui, novamente: ato jurídico perfeito, direito adquirido, coisa julgada, irretroatividade das normas penais, irretroatividade e anterioridade da norma tributária, devido processo legal, dentre outros), por padrões gerais de estabilidade, previsibilidade e calculabilidade.

---

em risco direito líquido e certo do beneficiário da decisão recorrida". BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Seção. **MS nº 8.810/DF**. ReI. Ministro Humberto Gomes de Barros Julgamento: 13 ago 2003.

332 CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2003. p. 384.

333 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30ª ED. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 149.

334 CLÈVE, Clèmerson Merlin. **Crédito-Prêmio de IPI: estudos e pareceres**. Barueri: Manole, 2005. p. 132.

Completando o exame da segurança jurídica o Professor Luis Roberto Barroso<sup>335</sup> discorre que a segurança jurídica é composta de: instituições estatais cujos atos estejam submetidos à legalidade; confiança nos atos do Poder Público pautados pela boa-fé e razoabilidade; estabilidade nas relações jurídicas; previsibilidade; igualdade na lei, inalterabilidade dos julgamentos; e irrevogabilidade dos atos administrativos. Confira-se:

1. existência de instituições estatais dotadas de poder e garantias, sujeitas ao princípio da legalidade; 2. confiança nos atos do Poder Público, que deverão reger-se pela boa-fé e pela razoabilidade; 3. estabilidade das relações jurídicas, manifestada pela durabilidade das normas, na anterioridade das leis em relação aos fatos sobre os quais incidem e na conservação de direitos em face da lei nova; 4. previsibilidade dos comportamentos, tanto os que devem ser seguidos como os que devem ser suportados; 5. igualdade na lei e perante a lei, inclusive com soluções isonômicas para situações idênticas. 6. inalterabilidade da coisa julgada e irrevogabilidade de atos administrativos constitutivos de direitos, além de demonstração da eficiência na prestação dos serviços públicos.

Neste sentido, a satisfação da segurança jurídica pela Administração Pública Tributária exige a expressão da estabilidade, confiança e previsão de seus atos para com o contribuinte, todos elementos confirmatórios da preclusão jurisdicional administrativa e seus efeitos, para que seja concedida a estabilidade necessária e suscitada pelos doutrinadores já citados.

Assim, não se pode permitir que o cidadão contribuinte seja surpreendido ou tolhido de seu direito conferido através de decisão administrativa irrecurável, sob pena de atentar contra o princípio da segurança jurídica, preservador da estabilidade e garantidor da previsibilidade dos direitos do contribuinte e instrumento de controle dos atos estatais incertos<sup>336</sup>.

Além do que a violação dos termos constitucionais pela Administração Pública induz a queda de confiança no Estado de Direito e no sistema jurídico. Ora, no dizeres de Marilene

---

335 BARROSO, Luís Roberto. **Constituição e Segurança Jurídica**. In: O Direito à Vida Digna. Coordenação: Carmem Lúcia Antunes Rocha. Belo Horizonte: Fórum, 2004. p. 139-40.

336 Neste mesmo sentido Marilene Talarico Martins Rodrigues escreve: “O princípio da Segurança Jurídica Tributária assegura a tranquilidade constitucional que o Estado de Direito procura garantir com a positivação do sistema. É assim traduzido pela certeza das obrigações tributárias com que terá de arcar como membro da sociedade. O contribuinte tem o direito assegurado de que não será surpreendido pela atuação dos poderes públicos além das competências e segundo as normas constitucionais definidas. A transgressão dos limites constitucionais dos poderes públicos determinaria a quebra de confiança no Direito e no que o sistema posto estatui”. RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. **Processo Administrativo Tributário e a Impossibilidade de Anulação de Decisão Administrativa de Mérito: “Coisa Julgada” pelo Poder Judiciário**. In: Coisa Julgada Tributária. 1ª edição. Coordenação: Ives Gandra da Silva Martins; Marcelo Magalhães Peixoto; e, André Elali. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 320.

Talarico Matins Rodrigues<sup>337</sup>, “se o Estado é de Direito o princípio da segurança jurídica é de rigor e deve ser observado, para ser eficaz”.

Nas palavras de Carmem Lúcia Antunes Rocha<sup>338</sup>:

Segurança jurídica é o direito da pessoa à estabilidade em suas relações jurídicas. Este direito articula-se com a garantia da tranquilidade jurídica que as pessoas querem ter, com a sua certeza de que as relações jurídicas não podem ser alteradas numa imprevisibilidade que as deixe instáveis e inseguras quanto ao seu futuro, quanto ao seu presente e até mesmo quanto ao passado. O direito à segurança espalha-se num conjunto de outros direitos e garantias que se acoplam e se moldam no sistema constitucional e infraconstitucional, compondo um ordenamento que deixa todos e cada um certos de seus direitos e da eficácia que eles produzem. É o direito à segurança que define a sustentação, firmeza e eficácia do ordenamento jurídico. Ele garante que cada pessoa pode saber de si, de seus direitos, tê-los por certos e seguros em sua aplicação, para que cada qual durma e acorde ciente de que os seus direitos são os que estão conhecidos no sistema, e que a sua mudança não se fará senão segundo o quanto nele estabelecido (o que, numa democracia, não será de atropelo nem sem o prévio conhecimento do que vem a ser cada item jurídico ou produzido como novo direito).

Assim, as relações judiciais e administrativas entre Administração Pública/Tributária e Cidadão/Contribuinte estão inseridas no contexto da segurança jurídica. Nesta esteira de conhecimento, importante lembrar que, como vem decidido o Supremo Tribunal Federal, a Supremacia da Constituição deve vir sempre acima dos interesses Estatais programáticos, que devem ser moldados aos termos da Carta Cidadã, conforme se comprova através do julgado da ADIN 293/90 proferido pelo Ministro Celso de Melo em sede de liminar:

O poder absoluto exercido pelo Estado, sem quaisquer restrições e controles, inviabiliza, numa comunidade estatal correta, a prática efetiva das liberdades e o exercício dos direitos e garantias individuais ou coletivos. É preciso respeitar, de modo incondicional, os parâmetros de atuação delineados no texto constitucional. Uma Constituição escrita não configura mera peça jurídica, nem é simples estrutura de normatividade e nem pode caracterizar um irrelevante acidente histórico na vida dos Povos e das Nações. Todos os atos estatais que repugnem à Constituição expõem-se à censura Jurídica - dos Tribunais, especialmente – porque são írritos, nulos e desvestidos de qualquer validade. A Constituição não pode submeter-se à vontade dos poderes constituídos e nem ao império dos fatos e das circunstâncias. A supremacia de que ela se reveste - enquanto for respeitada - constituirá a garantia mais efetiva de que os direitos e as liberdades não serão jamais ofendidos. Ao Supremo Tribunal Federal incumbe a tarefa, magna e eminente, de velar para que essa realidade não seja desfigurada.

337 RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. **Processo Administrativo Tributário e a Impossibilidade de Anulação de Decisão Administrativa de Mérito: “Coisa Julgada” pelo Poder Judiciário**. In: Coisa Julgada Tributária. 1ª edição. Coordenação: Ives Gandra da Silva Martins; Marcelo Magalhães Peixoto; e, André Elali. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 320.

338 ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. **Constituição e Segurança Jurídica**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.p. 168-9.

Portanto, quaisquer condutas da Administração Pública Tributária atentatórias a segurança jurídica (estabilidade) e ao ordenamento jurídico devem ser consideradas como abuso de poder ou desvio de finalidade especialmente àquelas que objetivam desconstituir, sem critérios ou direitos, uma decisão administrativa tributária definitiva proferida em sede de procedimento de controle jurisdicional dos atos administrativos de lançamento pelo Estado quando tais decisões são desfavoráveis à Fazenda Pública.

Com este mesmo raciocínio o Professor Ives Gandra da Silva Martins<sup>339</sup> escreve sobre a impossibilidade da ação judicial propostas pela Administração Pública Tributária tendente à anulação de suas próprias decisões quando lhe são contrárias proferidas em sede de controle administrativo da legalidade do ato de lançamento tributário, observe-se:

Parece-me que até por força do princípio-fundamento da Constituição, que é o da segurança jurídica, tal pretensão é inaceitável, visto que se instauraria em relação ao contribuinte que discutiu com sucesso administrativo, mas sem direito à sucumbência, a insegurança absoluta, pois todo o processo em que a Fazenda desempenhou essencialmente os papéis de parte e juiz, poderia ser reaberto, a qualquer momento, reiniciando-se discussão interminável.

Concluindo-se, em nosso entendimento, privilegiar a segurança jurídica constitucional é fazer prevalecer a preclusão jurisdicional processual administrativa tributária e seus efeitos tornando o julgado administrativo tributário definitivo, mesmo que seja ou contenha posicionamento contrário à Fazenda Pública, ou seja, favoráveis ao contribuinte, não sendo possível a busca, pela Administração ao Poder Judiciário, visando a anulação da decisão administrativa definitiva, através de ação anulatória, em atendimento também ao princípio da segurança jurídica.

---

339 MARTINS *apud* MUNHOZ. MUNHOZ, Flávio de Sá. **Processo Judicial Tributário: considerações quanto à possibilidade de anulação judicial de decisão administrativa favorável ao contribuinte proferida no âmbito dos conselhos de contribuintes.** In: Revista Tributária e de Finanças Públicas, nº 70, setembro-outubro, ano 14. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006. p. 270.

## 9 O CONTROLE ADMINISTRATIVO E JUDICIÁRIO DOS ATOS ADMINISTRATIVOS

Aprofundando os conhecimentos já adquiridos, neste momento adentraremos na área do Direito Administrativo no intuito de realizar exame dos atos administrativos decisórios, ou seja, aqueles alcançados pela preclusão administrativa jurisdicional, bem como aqueles que apenas recebem a aplicação do instituto da preclusão administrativa genérica, sob o enfoque dos vícios que eles podem apresentar, seus efeitos e os meios utilizados pela Administração Pública para controlá-los. A análise, entretanto, levará em consideração também o interesse processual das partes para a promoção da ação rescisória de decisão administrativa, ação anulatória de ato administrativo precluso genericamente e ação judicial anulatória de ato administrativo.

Ressaltamos, de início, que entendemos pela impossibilidade de o Poder Judiciário anular atos administrativos, derivados de jurisdição administrativa tributária, ou seja, aqueles alcançados pela preclusão jurisdicional administrativa tributária – atos definitivos de Poder – em que há o reconhecimento de direitos dos contribuintes, após a realização do devido processo legal administrativo, diante da incoerência do comportamento administrativo, existência de instrumentos jurídicos administrativos visando a anulação de atos em âmbito de igual natureza e previsão de regras próprias referentes às nulidades. Assim, as súmulas e legislação permissiva de tal ação judicial devem sofrer reavaliação, caminhando para a sua revisão e alteração de redação.

À incoerência do comportamento administrativo adotado pelo Poder Executivo, a legislação processual judicial confere o nome de carência de interesse processual – uma das condições da ação previstas no inciso III do artigo 330 da Lei de Ritos. Tal situação acarreta o indeferimento da petição inicial e a extinção do processo sem a resolução do mérito. Ora, a jurisdição administrativa é exercida dentro do Poder Executivo – está contida nesse Poder. Logo, não pode esse mesmo Poder buscar anular seus próprios atos perante outro Poder (o Judiciário). Assim, a manifestação processual-administrativo-tributária definitiva a favor do contribuinte é manifestação de Poder, a qual não pode, sem ferir a Constituição (segurança jurídica, proteção da confiança do cidadão, princípio da separação dos poderes e etc.) e legislação secundária, ser objeto de modificação através de nova ação, seja perante o Poder

Judiciário seja promovida no Poder Executivo, no intuito de anular seus atos simplesmente por que não lhe foram favoráveis.

Para além disso, faltaria para o Poder Executivo a legitimidade de parte, posto que esse instituto processual prevê a que o direito pleiteado seja de propriedade (titularidade) da parte que a requer. Ora, se houve decisão administrativa tributária definitiva do Poder Executivo no sentido de não realizar a cobrança e de não reconhecer a existência do crédito, significa que a Administração já não mais é detentora deste direito: já não dispõe mais da titularidade jurídica do tributo, posto que sua inexistência, por exemplo, foi reconhecida. E não sendo titular do direito, não pode ingressar com ação judicial buscando anulação de ato administrativo definitivo – aquele tributo simplesmente não lhe pertence mais. Para essa situação ao Judiciário só cabe indeferir a inicial em razão de parte manifestamente ilegítima (inciso II do artigo 330 do CPC).

Nesta esteira de raciocínio, o pedido também seria impossível de ser atendido. Existindo o reconhecimento da jurisdição administrativa tributária: é consequência o reconhecimento da definitividade da decisão administrativa e da preclusão administrativa jurisdicional processual tributária. Assim, não pode o Poder Executivo se manifestar definitivamente – preclusão administrativa jurisdicional, e buscar outro Poder para desfazer seu próprio ato de Poder. O pedido é impossível. Existe a separação de Poderes. O que um faz, o outro não pode simplesmente desfazer, sob pena de desarmonia e violação à independência dos Poderes. E ainda, falta-lhe motivo para pedir e da narração dos fatos não decorre logicamente o pedido: como explicar ao Juiz de Direito que eu quero anular meu próprio ato administrativo definitivo, emitido em sede de jurisdição administrativa e preclusão jurisdicionalmente? Impossível. O pedido impossível é causa de indeferimento de petição inicial por inépcia. A petição é inapta à produção de efeitos jurídicos (incisos I, II e III do §1º do Art. 330 do CPC), portanto, não merece processamento.

Ora, se se o ato administrativo processual tributário decisório definitivo é alcançado pela preclusão administrativa jurisdicional – porque emitido em jurisdição administrativa, se constitui em ato de Poder ou ato do Poder Executivo – pois os tribunais administrativos estão contidos nesse Poder (mesmo que exista a separação entre administração ativa e judicante). Logo, um procedimento dotado dessas características, que respeita os termos constitucionais e que é favorável ao contribuinte ganha contornos de definitividade e impossibilidade de

alteração, somente cabendo ao próprio Poder que a emitiu a possibilidade excepcional de modificação, o que, em nosso entendimento, somente pode ocorrer com a regulamentação do instrumento jurídico denominado “ação administrativa rescisória de decisão administrativa tributária definitiva, favorável ao contribuinte, alcançada pela preclusão jurisdicional administrativa”.

Fala-se em regulamentação em razão de a legislação processual administrativa tributária atual, além de não contemplar essa hipótese, apresenta-se incipiente para a resolução de demandas dessa natureza e dentro do campo tributário, pois os instrumentos legais específicos apenas contam como meios para a solução administrativa da problemática desta tese a “ação administrativa anulatória de atos administrativos tributários”, com hipóteses simplórias e restritas de incidência, como aquelas previstas nos artigos 59 a 61 do Decreto 70.235/72, o qual prevê, como hipóteses de incidência, apenas dois incisos com teores similares – emissão de atos administrativos por autoridades incompetentes; e aquelas previstas nos artigos 53 a 55 da Lei 9.784/99, a qual contém disposições genéricas para a anulação de atos administrativos gerais (e, portanto, inespecíficos) – não se aplicando de forma direta ao direito processual administrativo tributário e, portanto, ao caso em concreto desta tese.

A Lei 9.784/99 aponta até para a possibilidade de revogação de atos administrativos, por motivos de conveniência e oportunidade, o que não é aplicável ao Direito Processual Administrativo Tributário ou mesmo às decisões administrativas definitivas, favoráveis ao contribuinte, proferidas em sede de jurisdição administrativa e alcançadas pela preclusão jurisdicional administrativa. Assim, com a aceitação dessa tese, é necessário repensar a ação administrativa tributária anulatória de atos jurídicos, de forma a contemplar a jurisdição administrativa tributária, a definitividade (inalterabilidade/estabilidade) da decisão administrativa tributária e a preclusão jurisdicional administrativa tributária.

Sob a ótica problemática desta tese, destacamos hipótese em que a Administração ativa perdeu a ação jurisdicional administrativa tributária de constituição de crédito tributário e cobrança. Tal significa que o Poder Executivo se posicionou definitivamente sob o caso em concreto apreciado em sede de contencioso administrativo. Logo, não pode realizar a cobrança do tributo, pois há decisão alcançada pela preclusão jurisdicional administrativa tributária, baseada em processo administrativo-constitucional e respeitador de direitos e garantias fundamentais do cidadão. Conclui-se, portanto, que não deveria haver interesse da

Administração em buscar anulação de seus próprios atos administrativos jurisdicionais tributários – lembre-se que foi o próprio Poder Executivo (em concepção lato sensu) que assim se manifestou definitivamente.

Para essa situação, defendemos que a solução para o seu inconformismo poderia ser a elaboração, em âmbito administrativo, de uma ação rescisória de decisão administrativa tributária alcançada pela preclusão jurisdicional administrativa. Ação administrativa rescisória desta natureza apenas poderia se apresentada quando:

- a) os atos e termos do processo administrativo tiverem sido lavrados por pessoa incompetente (Inciso I do Art. 59 do Decreto 70.235/72);
- b) existirem despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente (Inciso II do Art. 59 do Decreto 70.235/72);
- c) o processo administrativo for realizado com preterição ao direito de defesa (segunda parte do Inciso II do Art. 59 do Decreto 70.235/72);
- d) se verificar que a decisão foi proferida por força de prevaricação, concussão ou corrupção da autoridade julgadora;
- e) for proferida por juiz impedido e absolutamente incompetente (e não genericamente como a atuação legislação dispõe);
- f) resultar de dolo ou coação da parte vencida; resultar de simulação ou colusão entre as partes, a fim de fraudar a lei;
- g) constituir ato de improbidade administrativa;
- h) violar manifestamente norma jurídica;
- i) for fundada em prova falsa;
- j) houver prova nova cuja existência ignorava ou não pode ser capaz de uso, que, por si só, seria capaz de assegurar pronunciamento favorável; ou
- k) for fundada em erro de fato (hipóteses constantes nos incisos I a VIII do artigo 966 do Código de Processo Civil).

Acreditamos que o Decreto 70.235/72 – que regulamenta de forma específica o processo administrativo tributário, deva sofrer alteração para ser acrescentado ao seu rol de nulidades os itens previstos no Código de Processo Civil para a ação rescisória, aproximando-se a jurisdição administrativa da judicial neste aspecto. Ressalto, entretanto, que a adoção da ação rescisória administrativa tributária já é possível.

É que o Código de Processo Civil é aplicado de forma subsidiária e supletiva aos processos administrativos, o qual inclui-se o tributário. Portanto, existindo previsão na Lei de Ritos, por hermenêutica sistemática, seria possível a elaboração da ação administrativa tributária com fins rescisórios. Entretanto, como medida de segurança jurídica, neste país onde “tudo se pode”, seria recomendado existir alteração na legislação especializada tributária para a inserção desse instituto, assim como, para fazer constar de forma expressa, o instituto referente a preclusão administrativa jurisdicional tributária.

Para ações em que há vitória administrativa, é incoerente que a Administração promova qualquer procedimento administrativo visando a anulação de atos administrativos, pois ausente estaria a presença do interesse para a sua realização. Ao contribuinte, entretanto, essa possibilidade se faria presente, podendo esse ingressar, tanto na esfera da jurisdição administrativa tributária, com a ação rescisória visando anular ato decisório tributário que lhe foi desfavorável; como poderia buscar diretamente a anulação do ato administrativo processual tributário de decisão definitiva perante o Poder Judiciário, visto que para essa hipótese, conforme já anteriormente mencionado, existiria procedimento de controle dos atos administrativos pela Administração (e não jurisdição/contencioso administrativa tributária), o que permitiria, visando atender aos direitos e garantias fundamentais constitucionais do cidadão, a utilização da via Judiciária visando anulação.

Portanto, a caracterização do ato administrativo decisório definitivo é de relevo, especialmente para delimitar os efeitos da preclusão jurisdicional administrativa tributária, bem como da preclusão genérica, além de indicar direção para a solução do problema do acesso ao Poder Judiciário, pela Fazenda Pública, quando, em procedimento administrativo tributário, dispõe de julgamento desfavorável proferido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)<sup>340</sup>.

---

340 Órgão colegiado de decisão administrativa de segunda instância.

Utilizando-se a teoria da repartição dos poderes estatais, verifica-se a existência de três tipos de atos: atos administrativos – emanados do Poder Executivo; os atos legislativos – oriundos do Poder Legislativo; e atos judiciais – decorrentes do Poder Judiciário. Destes atos, ocupa-se, agora, dos administrativos típicos, ou seja, aqueles praticados pela Administração Pública Tributária/Administração Pública/Poder Executivo no exercício de suas funções. Os atos administrativos decisórios derivados de jurisdição administrativa são atos administrativos da espécie atípicos/especiais.

Ato administrativo tem significação semelhante aos atos jurídicos, ou seja, é aquele ato praticado com o fim imediato de adquirir, transferir, modificar, resguardar ou extinguir direitos. Hely Lopes Meirelles<sup>341</sup> escreve, nesse sentido, que os atos administrativos são manifestações ou expressões unilaterais de vontade da Administração Pública que objetivam adquirir, transferir, modificar, declarar ou impor direitos para os administrados ou para si mesma.

Essa definição favorece o entendimento adotado por esta tese de que a decisão administrativa definitiva favorável ao contribuinte recebe a aplicação da preclusão jurisdicional administrativa. Ora, se os atos administrativos são manifestações unilaterais de vontade e se o Poder Executivo resolveu, em sede de jurisdição administrativa tributária, julgar favoravelmente ao contribuinte, exaurindo-se a discussão, através de um processo administrativo formal solene, devido e extenso, não há que se falar senão em definitividade, através da preclusão, posto que não é opção a anulação de ato administrativo, seja em sede de Judiciário ou mesmo em âmbito administrativo.

Para Lídia Maria Lopes Ribas, os atos administrativos são aqueles unilateralmente produzidos pelo Estado “no exercício da função administrativa legal, que produz efeitos jurídicos individuais e imediatos”<sup>342</sup>. A autora ainda menciona que o “ato administrativo” é concepção genérica a qual abrange diversos outros atos específicos da Administração Pública, dentre os quais se pode citar os atos administrativos tributários que se sujeitam aos regimes de direito público (Direito Constitucional, Administrativo e Tributário)<sup>343</sup>. A decisão administrativa tributária definitiva, realizada em sede de contencioso, é ato administrativo

341 MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 43ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2018. p. 153.

342 RIBAS, Lídia Maria Rodrigues. **Processo Administrativo Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 69.

343 RIBAS, Lídia Maria Rodrigues. **Processo Administrativo Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 69.

especial/atípico, visto que proferido através de jurisdição administrativa e, portanto, em conformidade com o direito processual constitucional ou devido processo legal administrativo.

Unilaterais são os atos administrativos que se formam através da vontade única da Administração<sup>344</sup>, do contrário estar-se-ia a falar de atos bilaterais que são, em geral, os contratos administrativos em que valentes são as vontades das partes. José Cretella Junior<sup>345</sup> acrescenta a figura do agente como pessoa responsável pela prática do ato administrativo unilateral em nome da Administração.

Em que pese existir na jurisdição administrativa tributária uma decisão colegiada, emitida através de um órgão de composição mista; bem como, mesmo existindo um processo administrativo desenvolvido em contraditório; e separação entre a Administração Judicante e Ativa; os atos administrativos decisórios tributários continuam sendo unilaterais, posto que a jurisdição administrativa é exercida por órgão plural situado, estruturalmente, dentro do Poder Executivo – fato que não impede imparcialidade, independência e justiça na decisão, devido a outras garantias que os julgadores (sejam representantes dos contribuintes, sejam representantes da Administração) dispõem, tais como, agir de acordo com a moralidade, eficiência, boa-fé, exercem mandatos por períodos predeterminados, devem atuar de acordo com a boa-fé e legalidade, devem realizar o justo, devem agir com imparcialidade e etc.

E mais, quando os julgadores administrativos tributários se encontram nessa condição, assumem o encargo de administração judicante, uma situação diferenciada de servidores públicos da administração, mas integrantes, mesmo que temporariamente, do Poder Executivo. Logo, seus atos administrativos decisórios (votos – por exemplo), são atos administrativos unilaterais, emitidos pelo Poder Executivo.

Para apresentarem validade, os atos administrativos devem dispor de requisitos estruturantes que, seguindo posicionamento de Hely Lopes Meirelles, dividem-se em cinco: competência, finalidade, forma, motivo e objeto. O doutrinador ainda acrescenta o mérito e

---

344 “Por ai se vê que o ato administrativo típico é sempre manifestação volitiva da Administração, no desempenho de suas funções pelo poder público, visando produzir algum efeito jurídico”. MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 43ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2018. p. 154.

345 José Cretella Júnior escreve que: “a manifestação da vontade do Estado, por seus representantes, no exercício regular de suas funções, ou por qualquer pessoa que detenha, nas mãos, fração de poder reconhecido pelo Estado, que tem por finalidade imediata criar, reconhecer, modificar, resguardar ou extinguir situações jurídicas subjetivas em matéria administrativa”. CRETELLA JR, José. **Controle Jurisdicional do Ato Administrativo**. 3ª ed. Porto Alegre: Forense, 2001. p. 123-124.

procedimento que embora não sejam requisitos estruturantes, são necessários para a formação e validade de alguns atos administrativos.

Tais elementos servem de estrutura para todos os atos administrativos, incluídos os fiscais/tributários, de modo que se inexistir qualquer deles inexistente ato administrativo; e, mesmo que seja proferido ato administrativo passível de surtir efeitos com a ausência de um destes requisitos, tal ato deve ser invalidado pela Administração Pública ou o Poder Judiciário por não atender aos pressupostos de existência. Em razão da importância que se reveste tal análise para futuro desta dissertação, será comentado cada um deles.

Importante observar que a defesa desta tese é pela estabilidade (preclusão jurisdicional administrativa) da decisão administrativa tributária definitiva, proferida em sede de jurisdição administrativa tributária quando favorável ao contribuinte. Logo, para essa decisão, a Administração não dispõe da possibilidade de intervenção/invalidação/anulação pelo Poder Judiciário, conforme já exposto. Somente o Poder Executivo, através de sua administração dos atos, poderá realizá-lo.

E, como se trata de um ato que goza de estabilidade (tal qual uma decisão administrativa-judicial processual tributária em sede de tutela antecipada antecedente) esse procedimento deve ser dificultoso, não bastando aplicar as possibilidades derivadas da teoria da anulação dos atos administrativos, devendo haver verdadeiro ato administrativo de rescisão/invalidação da decisão estável, estando aquela teoria incluída no rol de possibilidades para a promoção da ação administrativa. Confirma-se tratar-se de ação administrativa de rescisão/invalidação do ato administrativo tributário decisório definitivo e estável a ser proposta perante a Administração julgante.

Noutros termos, para todos os demais atos administrativos, de qualquer outro ramo jurídico que não sejam aqueles emitidos pelo contencioso administrativo tributário, a teoria geral da nulidade dos atos administrativos se aplicaria, pois para tais atos – emitidos em mero procedimento ausente de jurisdição, inexistente estabilidade da decisão. Assim como, para o contribuinte que é derrotado em sede de controle dos atos administrativos tributários, a esse existe a possibilidade de ingressar administrativamente com ação anulatória de atos administrativos ou solicitar a intervenção do Poder Judiciário, pois para essa situação não existe contencioso administrativo, mas mero controle de atos administrativos tributários realizado pelo Poder Executivo/Administração julgante.

A competência é atribuição legal de exercício do ato administrativo que vincula a ação do agente público, ou seja, os atos administrativos não são válidos sem que a autoridade administrativa que pratica tenha competência para tanto<sup>346</sup>. A competência é caracterizada por ser decorrente da legislação, não dispor de possibilidade de prorrogação e não ser delegável - a não ser que a legislação assim oportunize<sup>347</sup>.

A finalidade é requisito que impõe, ao agente administrativo, a atuação no interesse público. O Direito impossibilita a existência de ato administrativo sem finalidade pública ou que suceda desviando-se suas intenções, noutros termos, o ato administrativo praticado sem a finalidade pública é passível de invalidação<sup>348</sup>.

A forma é o revestimento ou modelo através do qual o ato é manifestado. Só pode a Administração praticar ato administrativo quando o mesmo dispuser de forma válida. Esta forma deve ser vinculada e legal. Note-se que a inexistência da forma gera como efeitos a invalidação do ato administrativo<sup>349</sup>.

O motivo<sup>350</sup> é também chamado de causa do ato administrativo. É uma situação de direito ou de fato que precede o ato administrativo, autorizando ou impondo a sua realização. O motivo pode vir expresso na legislação – vinculado, ou pode ocorrer através da vontade do administrador – discricionário<sup>351</sup>.

O objeto é o conteúdo do ato administrativo, ou seja, é a densidade do ato através do qual a Administração manifesta sua posição/vontade sobre determinado assunto, extinguindo,

---

346 É poder conferido ao agente administrativo para o exercício de suas funções.

347 Segundo Hely Lopes Meirelles, a ausência de poder jurídico ou a prática de ato além do limite legal permitido, invalida todo ato administrativo emanado de agente - que recebe a adjetivação de incompetente. MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 43ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2018.

348 Para Hely Lopes Meirelles, “a finalidade do ato administrativo é aquela que a lei indica explícita ou implicitamente. Não cabe ao administrador escolher outra, ou substituir a indicada na norma administrativa, ainda que ambas colimem fins públicos. Neste particular, nada resta para escolha do administrador, que fica vinculado integralmente a vontade legislativa”. E ainda o doutrinador escreve que a regra, em atenção ao requisito acima, é que o ato administrativo seja escrito conforme previsão de lei, podendo, excepcionalmente, ser verbal nos casos de urgência ou quando o assunto for de menor importância para a administração. MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 43ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2018.

349 A forma dos atos administrativos é disposta na Lei 9.784/99, artigo 22.

350 Teoria dos motivos determinantes: Por tal teoria todos os atos administrativos, vinculados ou discricionários, que se encontram fundados em motivos prévios devem ser limitados e vinculados a estes motivos, uma vez que tais motivos condicionam, determinam e justificam a execução destes atos administrativos. Observe-se que a não compatibilidade entre os atos administrativos praticados e os motivos determinantes acarretam a invalidade do ato realizado. E mais, deixando de existir os fatos que fundamentam o ato administrativo este deve deixar de existir, salvo exceções legais. Supremo Tribunal Federal em: RDA 28/350; TFR, RDA 46/189; TASP RDA 48/122.

351 A motivação é um princípio explicitado na Lei 9.784/99, artigo 50. Neste sentido é a exposição dos fatos e fundamentos jurídicos do ato administrativo.

criando, modificando ou comprovando situações jurídicas<sup>352</sup>.

O mérito é existente quando a Administração decide determinada causa, atribuindo valoração às vantagens e efeitos do ato administrativo, ou seja, é a “valoração dos motivos e a escolha do objeto do ato administrativo” realizada pela Administração Pública<sup>353</sup>. Existem dois tipos de mérito: o administrativo – caracterizado por não ser vinculado à legislação, possibilitador de valoração e escolha através da oportunidade e conveniência da administração pública; e o processual, que contém características próprias e vinculativas para com a lei.

O mérito administrativo ocorre nos atos discricionários quando a lei atribui à Administração Pública a escolha e valoração dos motivos e objetos do ato administrativo. Diferentemente são os casos em que a administração atua com o viés de julgador/juiz. *In casu*, há vinculação do agente administrativo à legislação limitando-se ao exame dos pressupostos de fato e de direito em decorrência imposição legal.

O procedimento administrativo trata-se da sucessão de atos que objetivam a formação de um ato administrativo principal e final pela Administração Pública. Hely Lopes Meirelles<sup>354</sup> escreve que “o procedimento administrativo constitui-se de atos intermediários preparatórios e autônomos, mas sempre interligados, que se conjugam para dar conteúdo e forma ao ato principal e final colimado pelo Poder Público”. Não obrigatoriamente é desenvolvido em contraditório, ampla defesa e respeitando as determinações processuais constitucionais.

O processo administrativo trata-se da sucessão de atos que objetivam a formação de um ato administrativo principal, definitivo, estável, justo e final pela Administração Pública Tributária Judicante. É obrigatoriamente desenvolvido em contraditório, ampla defesa e respeitando-se as determinações processuais constitucionais. Aqui há decisão colegiada, com moderada imparcialidade e justa, pois é decisão emitida com juízo de valor. Lá existe apenas decisão individual e parcial, sendo indiferente a Justiça da decisão.

---

352 Manoel Maria Diez afirma que “*es la relación jurídica que crea el contenido del acto, em forma tal que objeto y contenido aparecen identificados. Es el resultado práctico que el órgano se propone conseguir a través de su acción voluntaria*”. DIEZ, Manoel Maria. **El Acto Administrativo**. Buenos Aires: Editora Argentina, 1961. p. 174.

353 MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 43ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2018. p. 159.

354 Ob. Cit. p. 161.

Os atos administrativos intermediários não contestados tornam-se definitivos por força da preclusão administrativa genérica dos instrumentos de invalidação - através deste instituto confere-se certa certeza e segurança jurídica aos atos praticados. Observa-se que a prática *contra legem* dos atos intermediários invalida o ato administrativo principal quando este ato intermediário é essencial à sua composição.

Mas não basta tecer comentário somente sobre os requisitos de validade dos atos administrativos. Faz-se importante também salientar quais os atributos ou qualidades dos atos administrativos. Contextualmente, pode-se citar: presunção de legitimidade, imperatividade, executoriedade e exigibilidade<sup>355</sup>. Tais atributos são muito mais fortes quando decorrentes de jurisdição administrativa tributária, em razão, em especial, da estabilidade da decisão.

Os atos administrativos gozam de legitimidade presumida ou *juris tantum*. Tal presunção é derivada do princípio da legalidade e é utilizada para conceder maior celeridade e segurança às atividades públicas que não podem ficar pendentes de autorização para serem eficazes<sup>356</sup>. Por tal presunção, todos os atos administrativos são válidos e de imediata execução, mesmo quando houver possibilidade de serem defeituosos – caso em que, pela teoria geral das nulidades, necessita de ser analisado por via administrativa ou judicial de revisão com a finalidade de sustação dos seus efeitos. Nesta hipótese, que aponta a possibilidade de invalidação, deve-se provar o vício observando-se que, até ser comprovado o defeito do ato administrativo, este se mantém válido e de plenos efeitos<sup>357</sup>.

Quanto à imperatividade, os atos administrativos são impostos a terceiros independente de concordância; são, em regra, coercíveis e seu descumprimento acarreta execução forçada administrativa ou judicial, obrigando seu cumprimento pela Administração e administrado.

A executoriedade é a possibilidade de execução dos atos administrativos pela própria Administração, sem que ocorra a intervenção judiciária para tanto. Tal atributo ou qualidade é

---

355 Noção já repassada, mas que merece ser enfatizada, é a de que tais atributos podem vir em conjunto (todos) ou isolados (apenas alguns) nos atos administrativos.

356 Existe também o conceito de presunção da veracidade que está conectado a legitimidade dos atos administrativos, só que o primeiro incide sobre os fatos administrativos que são tidos como verdadeiros até que se prove o contrário.

357 Esta noção equivale a de ato jurídico perfeito. Observa-se as palavras de Hely Lopes Meirelles: “ato jurídico perfeito outro não é senão o ato eficaz e exequível, isto é, aqueles que além das condições legais de existência (eficácia), se apresenta disponível para produzir seus efeitos (exequibilidade).” MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 43ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2018.

inerente aos atos administrativos próprios da Administração Pública, uma vez que existem aqueles dependentes de apreciação judiciária para se efetivarem.

Pela exigibilidade, o destinatário do ato administrativo é obrigado a atender ao conteúdo do ato administrativo praticado. Diferencia-se da imperatividade por este se constituir numa situação, enquanto na exigibilidade a Administração Pública pode exigir a obediência de apenas um ato administrativo.

Importante não confundir a exequibilidade com a eficácia. A eficácia do ato administrativo é fase que precede a exequibilidade. Dizer que um ato administrativo é eficaz é atribuir-lhe a condição de idôneo – válido, para produzir efeitos; quer dizer que o ato administrativo cumpriu todas as fases até a forma final do direito. Quando é eficaz, o ato se torna vinculativo à autoridade que o expediu.

Entretanto, o ato administrativo pode ser eficaz, mas não exequível por ausência de uma condição suspensiva, termo ou ato complementar que o torne operativo. O ato administrativo perfeito é aquele que é eficaz e pode ser executado, ou seja, ocorre com o somatório das duas qualidades: eficácia e exequibilidade. Assim, entende-se por exequibilidade a possibilidade do ato administrativo ser colocado em prática (em execução).

Pela teoria dos atos administrativos e seguindo corrente doutrinária encabeçada por Hely Lopes Meirelles (2010), a classificação dos atos administrativos que merece observância é a relativa ao regramento, sendo dividida em ato administrativo discricionário e vinculado<sup>358</sup>.

---

358 Quanto à eficácia: Ato válido: é aquele praticado por autoridade competente e que contem os requisitos de validade. Ato nulo: é o que nasce viciado de forma insanável. Pode ser explícita ou implícita – que ocorre quando a infração aos princípios do Direito público. Tal ato quando praticado não surte efeitos entre as partes, devendo ser declarado ato inválido pela autoridade administrativa ou judiciária. Ato inexistente: é o que aparenta obedecer à legislação, mas não chega a se concretizar como ato administrativo. Exemplo: ato praticado por quem não tem competência. Quanto à exequibilidade: Ato perfeito: é o que dispõe de todos os elementos necessários à execução. Ato imperfeito: é o que não dispõe de todos os elementos necessários à execução. – ato incompleto. Ato pendente: é o perfeito, mas que depende de um termo ou condição para ser executável. Ato consumado: é o ato irrevogável e imodificável. Quanto à retratabilidade: Ato irrevogável: é o ato administrativo que é impossível de ser revogado por ter já produzido seus efeitos, ou ocasionado direito a uma das partes ou por ser resultado da coisa julgada administrativa – preclusão administrativa. Importante: revogação é diferente de anulação, conforme se observará adiante; e coisa julgada administrativa “só o é para a Administração, uma vez que não impede a reapreciação judicial do ato. A decisão administrativa, ainda que final, não produz coisa julgada em sentido próprio, mas opera a irrevogabilidade do ato pela Administração [...]”. A tendência moderna é considerar-se a irrevogabilidade do ato administrativo como regra e a revogabilidade como exceção, para dar-se cada vez mais estabilidade às relações entre a Administração e os administrados.” (Hely Lopes Meirelles. *Direito Administrativo Brasileiro*, 2010, p. 179). Ato revogável: é aquele que só admite revogação pela administração pública, por motivos de conveniência e oportunidade. Caso o ato seja ilegal, caberá anulação e não revogação. Quando ocorrem os efeitos já gerados são preservados, ou seja, tem efeitos ex nunc. Ato suspensível: são os atos administrativos que podem ser suspensos (deixam de gerar efeitos temporariamente) pela administração. Na revogação, o ato é retirado do âmbito jurídico, enquanto na suspensão apenas a exequibilidade é frustrada.

Atos vinculados são designados de regrados, constituindo aqueles em que são fundamentados pela legislação que estabelece os requisitos para a sua prática. Estes atos retiram da Administração Pública a liberdade de escolha do administrador cuja ação fica limitada a atender os requisitos impostos pela lei. Desta forma, caso não sejam atendidos os requisitos legais, o ato não se completa, não surtindo efeitos ou sendo passível de invalidação/anulação pelo Judiciário ou pela Administração<sup>359</sup>.

Atos discricionários são os que a Administração pode realizar com liberdade de escolha dentre as opções existentes, do destinatário, da conveniência, oportunidade e modo de execução, ou seja, a Administração pode praticar na forma e condições que ache conveniente desde que atenda ao interesse público.

Importante não confundir discricionariedade com arbitrariedade. Discricionariedade é ação de acordo com a liberdade legal, ou seja, é a liberdade de agir nos limites da lei; enquanto que arbitrariedade é a ação ilegal ou ilegítima. O exercício da discricionariedade não é desvinculado da lei, nem se exerce sem ela, ao contrário é atividade vinculada que confere ao administrador, de forma explícita ou não, liberdade de opção nos limites legais quando da prática de um ato administrativo.

---

*Quanto ao modo de execução:* Ato auto-executório: é o passível de execução pela administração independente de ordem da justiça. Ato não auto-executável: é o que depende de determinação judicial para ser executado. *Quanto ao objetivo da administração:* Ato principal: é o de manifestação de vontade final da administração. Ato complementar: é o que confirma (ratifica ou aprova) o ato principal no intuito de atribuir-lhe exequibilidade. Ato intermediário: também chamado de preparatório, é aquele que contribui para a formação do ato principal/final. É ato sempre autônomo em relação aos demais, podendo ser impugnado isoladamente. Ato condição: trata-se de ato meio para a realização de um ato fim. É aquele que se não for realizado afeta o ato final. Ato de jurisdição: é o ato decisório sobre determinada matéria. Nos dizeres de Hely Lopes Meirelles, “no âmbito da Administração, resulta, normalmente, da revisão de ato inferior pelo superior hierárquico ou tribunal administrativo, mediante provocação do interessado ou de ofício”. “Não se trata de ato judicial e também não produz coisa julgada, mas é imodificável pela administração quando proferido em instância final. *Quanto aos efeitos:* Ato constitutivo: é o ato que, quando realizado pela administração, cria, modifica ou extingue direito do indivíduo. Ato desconstitutivo: é o que quando praticado desfaz situação jurídica antes existente. Ato de constatação: é o ato em que a administração declara uma situação jurídica (de fato ou de direito) existente. Classificação adotada por Hely Lopes Meirelles em *Direito administrativo brasileiro*. MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 43ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2018.

359 Nos dizeres de Hely Lopes Meirelles: “Tais atos, estando estreitamente confinados pela lei ou regulamento, permitem ao Judiciário revê-los em todos os seus aspectos, porque em qualquer deles poderá revelar-se a infringência dos preceitos legais ou regulamentares que condicionam a sua prática. Certo é que ao Poder Judiciário não é dado dizer da conveniência, oportunidade ou justiça da atividade administrativa, mas, no exame da legalidade, na aferição dos padrões jurídicos que serviram de base à realização do ato impugnado, é dever da Justiça esquadriñar todos os ângulos em que se possa homiziar a ilegalidade, sob o tríplice aspecto formal, material e ideológico. Nesse ponto, coincidem os ensinamentos da doutrina com a moderna orientação da jurisprudência pátria [...]”. MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 43ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2018. p. 172.

Noutros termos, o agente público terá liberdade de escolha, dentre as várias possibilidades permitidas, da ação, nos limites da intenção legal, que melhor corresponda a necessidade do caso concreto. Assim, os limites legais à prática do ato administrativo é o intenção da lei. Hely Lopes Meirelles<sup>360</sup> escreve que “discricionários, portanto, só podem ser os meios e modos de administrar; nunca os fins a atingir”, uma vez que os fins serão sempre aqueles voltados ao bem comum.

A discricionariedade atinge somente o motivo e o objeto do ato administrativo, os demais elementos (competência, finalidade e forma) estão vinculados à lei e não podem sofrer a possibilidade de escolha. Tal como ocorre nos atos administrativos tributários de decisão. Observa-se que ato discricionário praticado pela Administração Pública que não obedeça aos limites, intenções e finalidades da lei é ato abusivo, ilícito e ilegal<sup>361</sup>.

Os vícios dos atos administrativos são verificados utilizando-se a teoria das nulidades do direito civil. Conforme já observado, o lançamento é um ato administrativo de natureza jurídica. Por dispor desta natureza, pode-se aplicar parcialmente o Direito Civil para explicar os efeitos e os vícios de tais atos<sup>362</sup>.

O Código Civil divide os vícios naqueles passíveis de nulidade absoluta e relativa quanto aos elementos de composição do ato jurídico (objeto, forma e sujeito). Na seara administrativa, tais vícios decorrem também dos defeitos na composição do ato administrativo (ausência dos elementos que compõem o ato administrativo ou a presença de elementos defeituosos), abrangendo a estrutura do ato administrativo (sujeito, objeto, forma, motivo, finalidade).

O vício existente no sujeito é decorrente da ausência de competência ou da incapacidade de exercício do ato administrativo. Incompetente é aquele que pratica um ato administrativo sem autorização legal ou com autorização, mas exorbita a sua competência

---

360 Seabra Fagundes *apud* MEIRELLES escreve que: “o que distingue da competência vinculada é a maior mobilidade que a lei enseja ao executor no exercício, e não na liberação da lei. Enquanto ao praticar o ato administrativo vinculado, a autoridade está presa à lei em todos os seus elementos (competência, motivo, objeto, finalidade e forma), no praticar o ato discricionário é livre (dentro de opções que a própria lei prevê) quanto à escolha dos motivos (oportunidade e conveniência) e do objeto (conteúdo)”. MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 43ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2018. p. 174.

361 RIBAS, Lídia Maria Rodrigues. **Processo Administrativo Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 69.

362 “A teoria dos vícios do ato jurídico, no direito administrativo, guarda, é claro, relações estreitas com a teoria das nulidades do direito civil, mas dela difere bastante, tanto no que diz respeito às soluções como à amplitude”. CRETELLA JR, José. **Controle Jurisdicional do Ato Administrativo**. 3ª ed. Porto Alegre: Forense, 2001.

(abuso de poder, desvio de poder). Incapacidade é observada quando da prática por incapaz de ato administrativo ocorrer erro, dolo, cação, simulação e fraude.

Relativo ao objeto, sucede quando o ato administrativo praticado: for contrário à disposição legal; for imoral, impossível (não é possível, de fato e de direito realizar); e for proibido em lei, quando for incerto.

O vício relativo à forma é existente quando a lei determina que o ato administrativo praticado seja através de um tipo específico e é realizado por outro tipo.

Quanto à finalidade, o vício sucede quando as intenções pessoais do agente público prevalecem sobre o interesse da sociedade (coletivo). É que todo ato administrativo deve ser praticado visando o interesse público. Quando tal interesse não é satisfeito, há violação do ato ao princípio da finalidade, tornando-o viciado.

Quanto ao motivo, existe vício quando não há motivo ou o aplicado é falso. Conforme Lídia Maria Lopes Ribas, “o motivo sobre o qual se apoia o ato administrativo tem de ser legal, alicerçado no interesse público. É viciado o ato que se alicerça em motivo viciado ou motivo imperfeito”<sup>363</sup>.

Existe possibilidade de a Administração Pública sanar/convalidar alguns atos administrativos, no intuito de serem mantidos os seus efeitos. José Cretella Junior escreve que isso ocorre através da ratificação, reforma e conversão do ato praticado<sup>364</sup>. Pela ratificação, o vício é suprimido, sendo o ato considerado perfeito desde o início. Pela reforma aproveita-se a parte legal da confecção do ato e exclui-se a parte ilegal. Já na conversão existe o tratamento da parte ilegal que confeccionou o ato administrativo.

As consequências dos atos viciados são diversas, inclusive porque não há conformidade doutrinária sobre o assunto. De acordo com Ruy Cirne, os atos inválidos são divididos em: inexistentes, anulados, nulos, suspensos e revogados<sup>365</sup>. Celso Antonio Bandeira de Mello afirma que os vícios são divididos quanto à possibilidade de conserto do ato administrativo, sendo eles: atos nulos – não podem ser ajeitados (quando a lei assim

---

363 RIBAS, Lídia Maria Rodrigues. **Processo Administrativo Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p.83.

364 CRETELLA JR, José. **Controle Jurisdicional do Ato Administrativo**. 3ª ed. Porto Alegre: Forense, 2001.

365 LIMA, Ruy Cirne. **Princípios de Direito Administrativo**. 7ª edição. São Paulo: MALheiros, 2007. p. 92-93.

determinar ou quando o vício atingir, em regra, a competência, o objeto, a finalidade, motivo e causa); atos anuláveis – são os que podem ser ajeitados se a lei permitir (casos de incompetência, defeito na forma ou viciados na vontade)<sup>366</sup>.

José Cretella escreve que existem três tipos de atos administrativos quanto ao vício: atos nulos – não podem ser ajeitados; atos anuláveis – podem ser ajeitados; e atos irregulares – contêm pequenos vícios na forma, não merecedores de reparos por não causarem prejuízo no conteúdo para seus destinatários<sup>367</sup>.

Ato administrativo nulo é o insanável, que não produz qualquer efeito. Sua nulidade é imediata por se tratar de nulidade absoluta. Ato administrativo anulável é o sanável, capaz de produzir efeitos por se tratar de nulidade relativa. Como exemplo, pode-se citar o caso do lançamento que será nulo se realizado por sujeito sem competência e anulável quando existir vício formal.

A anulabilidade encontra-se em âmbito discricionário da Administração Pública e só existe a depender do vício ocorrente no ato. Ocorre quando um ato posterior supre os vícios do anterior com efeitos retroativos. Isto ocorre, exemplificadamente, nos seguintes casos: na forma – quando não é essencial a validade do ato administrativo; e quanto à competência do sujeito – quando não seja competência exclusiva admite-se a correção.

Entretanto, alguns atos administrativos não admitem essa correção, é o caso daqueles que dispõem de vício em razão do motivo, finalidade, da competência em razão da matéria e objeto. Acrescente-se que o ato administrativo impugnado (seja na justiça seja em âmbito administrativo) não pode ser ajeitado pela administração.

Escreve Lídia Maria Lopes Ribas, e estou de pleno acordo, que a nulidade deve ser declarada em processo administrativo tributário pela autoridade competente para julgamento ou prática do ato, só alcançando os atos posteriormente produzidos quando dependerem diretamente ou sejam consequências do ato anulado<sup>368</sup>.

366 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 34ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 446.

367 BECKER *apud* MEIRELLES escreve sobre a nulidade e anulabilidade que “no mundo jurídico há maior ou menor intolerância ou repugnância por atos jurídicos defeituosos”. CRETELLA JR, José. **Controle Jurisdicional do Ato Administrativo**. 3ª ed. Porto Alegre: Forense, 2001.p. 420.

No mesmo sentido Kelsen: “anulabilidade prevista pela ordem jurídica pode ter diferentes graus [...] a nulidade é apenas o grau mais alto da anulabilidade”. KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 2ª ed. Tradução: João Batista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1978. p. 292/294.

368 RIBAS, Lídia Maria Rodrigues. **Processo Administrativo Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 208.

Todos os atos administrativos, vinculados ou discricionários, praticados pela Administração Pública, devem ser legítimos (de acordo com o direito e com os princípios jurídicos) e atenderem aos ditames da legislação sob pena de serem declaradas sua ilegitimidade e ilegalidade através da própria Administração Pública praticante do ato ou pelo Poder Judiciário, a depender do caso. Esta declaração de invalidade trata-se de controle dos atos administrativos – conceito vinculado a ideia de verificação, averiguação, orientação e correção em que um poder estatal exerce sobre outro ou sobre ele mesmo<sup>369</sup>.

Para a concretização deste controle, existem as seguintes formas de averiguação: hierárquica, finalística, interna, externa e externa popular, prévia, sucessiva, subsequente, de legalidade e de mérito. A noção introdutória é a de que todas as formas supracitadas, como regra, podem ser verificadas tanto no controle a ser realizado pela própria Administração Pública como naquele exercido pelo Poder Judiciário além de poderem ser combinados e aplicados de forma conjunta.

Para esta tese, após analisadas as hipóteses legalmente existentes, confrontando-as com as concepções desta tese, adotamos as seguintes hipóteses de controle – tabelamento de autoria deste discente:

- a) procedimentos administrativos comuns:
  - a.1) controle de atos administrativos pela Administração e pelo Judiciário;
  - a.2) instrumento jurídico: Ação Anulatória de Ato Administrativo Tributário (Poder Judiciário) e Requerimento de Anulação de Ato Administrativo Tributário (Poder Executivo);
  - a.3) quem deve propor: Administração Pública;
  
- b) controle de atos administrativos tributários – julgamento desfavorável ao contribuinte:
  - b.1) controle de atos administrativos pela Administração e pelo Judiciário.
  - b.2) instrumento jurídico: Ação Anulatória de Ato Administrativo Tributário (Poder Judiciário) e Requerimento de Anulação de Ato Administrativo Tributário (Poder

---

369 “ETIM *fr.* *contrôle* ‘lista, rol, registro em duplicata’”. HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009. p. 541.

Executivo);

b.3) quem deve propor: contribuinte;

c) jurisdição administrativa tributária – julgamento favorável ao contribuinte:

c.1) controle de atos administrativos exclusivamente realizado pela Administração;

c.2) instrumento jurídico: Ação de Rescisão de Decisão Administrativa Tributária Definitiva;

c.3) quem deve propor: Administração Pública.

As formas anteriormente citadas de controle dos atos administrativos são agrupadas de acordo com a localização (interno e externo), fundamento (hierárquico e finalístico), matéria (controle de legalidade ou de mérito) e momento de realização (prévio, sucessivo ou corretivo).

Quanto ao fundamento, o controle dos atos administrativos pode ser hierárquico e finalístico. O controle hierárquico é aquele exercido pelos órgãos superiores aos inferiores. São atribuições de coordenação, orientação, supervisão, fiscalização, revisão, aprovação e correção dos atos praticados<sup>370</sup>. O controle finalístico é o estabelecido por lei à Administração Indireta. Trata-se de controle limitado e externo. Verifica-se a possibilidade da entidade obedecer ao programa de governo e acompanha-se as atribuições que lhe são destinadas.

Quanto à localização, o controle dos atos administrativos pode ser interno e externo. O controle interno é o exercido dentro do mesmo poder pelo órgão responsável pela atividade exercida. O controle externo é o exercido por um poder ou entidade administrativa independente sobre a atividade de outro poder ou entidade.

Quanto ao momento, o controle pode ser exercido previamente, sucessivamente ou de forma corretiva. O controle prévio é o realizado antes de concluso o ato administrativo. O controle sucessivo é aquele em que acontece concomitantemente à realização do ato

---

370 Controle hierárquico é controle de polícia sobre os órgãos subordinados, é controle ilimitado e interno. Poder de chefia e direção hierárquica é meio de planejamento e comando da administração.

administrativo. O controle corretivo é a averiguação posterior à realização do ato administrativo.

Quanto à matéria controlada, tem-se de legalidade ou de mérito. O controle de legalidade é o que acarreta a anulação do ato administrativo. Nesta, averigua-se a conformidade do ato praticado com a legislação vigente. O controle de mérito é o realizado pela própria Administração Pública em matérias de conveniência e oportunidade. Por esse controle, o ato se faz revogado quando não atender as finalidades legais, for inconveniente, inoportuno ou ineficiente.

Por último, acrescente-se que a jurisprudência e a doutrina modernas têm possibilitado ao Poder Judiciário o controle de mérito dos atos administrativos (conveniência e oportunidade) quando, como consequência, implicarem na prática de ilegalidades e ilegitimidades<sup>371</sup>. Para a problemática apresentada por esta tese, é necessário a revisão deste posicionamento doutrinário e jurisprudencial.

Controle administrativo é aquele exercido pela Administração Pública sobre os seus próprios atos administrativos, praticados objetivando sempre o cumprimento e a adequação destes para com a legislação vigente.

Tal matéria já foi objeto de súmula expedida pelo Supremo Tribunal Federal de nº 473 que escreve que “A Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial”. Entendemos, entretanto, que nova súmula, específica para o direito processual administrativo tributário deve ser editada – conforme será observado no último capítulo desta tese.

O fundamento para o controle administrativo dos atos é o princípio da autotutela. Por meio deste princípio, a Administração Pública pode rever seus próprios atos e dos seus agentes administrativos, invalidando-os, se necessário. Atua como uma espécie de controle interno, pois é exercido pela própria Administração dentro de sua estrutura hierárquica (controle próprio realizado pelas chefias, órgãos de julgamento e corregedorias) com a ajuda

---

371 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula de nº 473**: “A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial”.

de órgãos incumbidos de julgamentos de recursos (controle hierárquico impróprio) e do controle técnico (auditorias).

Este controle administrativo permite a Administração Pública anular seus atos administrativos (quando ilegais ou ilegítimos), revogá-los (quando inoportunos ou inconvenientes) e ainda modificá-los (quando contiver vícios sanáveis), tudo isto de acordo com o artigo 53 e 54 da Lei 9.784/99 e sempre, na medida do possível, respeitando os direitos adquiridos.

Existem três tipos principais de controle administrativo: a fiscalização hierárquica, os recursos administrativos e o procedimento administrativo tributário. Essas formas de controle são exercidas em todos os órgãos (controle hierárquico superior, controle técnico e fiscalização financeira) e em todos os entes (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

A fiscalização hierárquica, nos dizeres de Hely Lopes Meirelles<sup>372</sup>, “é exercida pelos órgãos superiores sobre os inferiores da mesma Administração, visando a ordenar, coordenar, orientar e corrigir suas atividades e agentes”. São características da fiscalização a automaticidade e a permanência, sendo ainda reflexo do poder hierárquico, encontrando-se em todos os órgãos do Poder Executivo.

Os recursos hierárquicos são instrumentos de reavaliação ou revisão das decisões administrativas proferidas pela Administração Pública. Trata-se de ato em que a própria Administração interpretando o direito, de acordo com seu corpo técnico, revê seu próprio ato administrativo, mantendo-o, anulando-o ou modificando-o. Tais recursos podem ser de dois tipos: de ofício ou hierárquico (são aqueles automáticos em que não necessita pedido para suceder nova análise. Nestes se enquadram os que dispõem da Administração como parte) e os voluntários (são aqueles realizados a requerimento da parte envolvida – geralmente o particular)<sup>373</sup>.

Além destes, existe, especificamente, para o direito tributário, conforme já visto, o procedimento administrativo tributário que é forma de controle dos atos administrativos para

---

372 MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 43ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2018. p. 704.

373 Já se impôs sobre a possibilidade de discussão da matéria já definitivamente julgada através de recurso hierárquico, proposta pela Procuradoria da Fazenda Nacional ao Ministro da Fazenda. Quando do estudo, observa-se que tal ato é ofensivo aos direitos fundamentais do contribuinte, ao princípio do julgador natural, à competência legal, e ao devido processo legal.

a situação em que a Administração Pública ativa sai vitoriosa, o qual utiliza, por vezes, também os conhecimentos do recurso hierárquico ou voluntário.

A Administração Pública pode efetuar controle dos seus próprios atos administrativos, conforme já exposto, em decorrência do poder de autotutela que significa, nas palavras de José Cretella Junior, “conjunto de normas de direito público que rege a ação administrativa ligada à vigilância dos próprios atos e dos bens públicos”<sup>374</sup>.

Noutras palavras, a Administração Pública age controlando seus atos sem a intervenção do Poder Judiciário. Segundo Seabra Fagundes, “o que caracteriza a revogação é a possibilidade jurídica da própria Administração denunciar o ato, tornando-o inoperante, desde logo, sem prévio pronunciamento jurisdicional”<sup>375</sup>. Já se observou que atos administrativos discricionários são revogáveis, enquanto os vinculados são anuláveis pela Administração Pública.

Observa-se que a regra é a definitividade de uma decisão administrativa tributária quando favorável para a Administração, oriunda de procedimento administrativo tributário. Tal regra é excepcionada através da autotutela dos atos administrativos, que não é ampla, existindo limites legais temporais (prazo decadencial) e objetivos (fundamentos da revisão).

O agir pela Administração Pública em desconformidade com a lei acarreta a revisão, ou seja, “quando a atuação da autoridade administrativa está errada, nada impede sua revisão. Ao contrário, a revisão representa um autocontrole da Administração, e está a serviço da obtenção de uma tributação segundo a lei”<sup>376</sup>.

Tal revisão (total ou parcial), realizada posteriormente, pode acarretar o desfazimento dos atos administrativos prejudiciais, tanto ao Estado como ao indivíduo. E mais, pode ocorrer: de ofício (sob a forma hierárquica); através da própria autoridade que proferiu o ato; ou provocada através da parte interessada.

O procedimento ou processo administrativo tributário dispõe de diversos atos administrativos secundários que objetivam um ato administrativo principal, proferido no intuito: ou de reversionar a validade do ato administrativo de lançamento e a imposição de

---

374 “Da autotutela administrativa” RDA 108/148, 2001

375 “Revogação e anulamento do ato administrativo” RDA, p. 3. 1946.

376 RIBAS, Lídia Maria Rodrigues. **Processo Administrativo Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 87.

sanções, assumindo contornos de justiça; ou manter a validade do ato administrativo de lançamento e imposição de sanções, assumindo contornos de controle de atos administrativos. Portanto, o procedimento/processo administrativo tributário possui natureza de controle dos próprios atos administrativos; e o processo administrativos tributário apresenta natureza de jurisdição administrativa tributária.

A alteração dos atos administrativos que compõem o procedimento administrativo tributário só pode ocorrer nos casos em que o vício de seus elementos estruturantes torna o ato inválido. Neste sentido, incabível a revogação e cabível a anulação dos atos administrativos do processo administrativo tributário por serem vinculados e não discricionários.

A invalidação dos atos administrativos que compõem o processo administrativo tributário, inclusive os decisórios, devem respeitar os direitos e garantias fundamentais do indivíduo e necessitam, o que denota a autonomia do procedimento. Confira-se as palavras de Lídia Maria Lopes Ribas, dos seguintes pressupostos:

Para a invalidação do lançamento tributário é necessária a existência de impugnação por parte do contribuinte, de recurso de ofício ou iniciativa de ofício, que, nos termos de preceitos do Código Tributário Nacional, exigem como pressupostos fáticos: a comprovação de falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento de declaração obrigatória; omissão ou inexistência no exercício de atividade sujeita ao lançamento por homologação; que o sujeito passivo, ou alguém em seu benefício, tenha agido com dolo, fraude ou simulação; necessidade de apreciação de fato não conhecido ou não comprovado por ocasião do lançamento inicial; ocorrência de fraude ou falta funcional de autoridade que efetue o lançamento anterior, ou omissão de ato ou formalidade essencial; não ter sido prestada declaração ou atendido prazo para tal ou, ainda, haver recusa em pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa; ação ou omissão que resulte em aplicação de penalidade pecuniária.<sup>377</sup>

O controle deve ocorrer conforme determina o direito, expondo-se os fatos e fundamentos jurídicos e os requisitos legais. Nota-se, por oportuno, que os vícios de fato e de direito são espécies do vício da motivação, sendo permitida sua revisão face às disposições legais dos artigos 146, 145 e 149, do CTN.

O controle de um ato administrativo pelo indivíduo é a possibilidade que depende de sua provocação para com o Poder Executivo, enquanto que a revisão por parte da

---

377 RIBAS, Lídia Maria Rodrigues. **Processo Administrativo Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 88.

Administração Pública é dever do Estado que deve atuar em conformidade com a legislação<sup>378</sup>.

Souto Maior Borges<sup>379</sup>, escrevendo sobre o poder de revisão dos próprios atos administrativos a ser realizado pela Administração Pública, relata que esta advém do direito à autotutela dos atos administrativos<sup>380</sup>. Está consolidada na jurisprudência e doutrina que tal revisão ocorre independente da ocorrência de erro de fato ou de direito, ou seja, havendo ilegalidade, o ato poderá ser objeto de revisão<sup>381</sup>. É que o direito está vinculado às proposições fáticas, de modo que se esta está errada aquela também estará.

Observa-se que o erro de direito não se confunde com a mudança dos critérios jurídicos previsto no artigo 146 do Código Tributário Nacional. O erro de direito, assim como o de fato, possibilita o controle dos atos administrativos, inclusive com efeitos *ex tunc*, ou seja, retroativos, atingindo fatos geradores antecedentes. Já a modificação dos critérios jurídicos adotados pela Administração Tributária não possibilitam revisão do lançamento, motivo pelo qual sua modificação dispõe de efeitos *ex nunc*, ou seja, não retroativos.

Assim, prescreve o supracitado artigo:

A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

A diferença entre os dois institutos é a seguinte: no erro de direito existe uma situação de fato que incide uma norma jurídica, sendo esta norma aplicada totalmente desconsiderada, ou seja, foi aplicada norma distinta, totalmente incompatível, da que deveria ter sido aplicada ao fato concrecional; mudança no critério jurídico ocorre quando em situação de fato é

378 XAVIER, Alberto. **Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário**. 2ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 188.

379 “a definitividade dos atos administrativos decorre da preclusão interna de qualquer recurso contra os mesmos, no âmbito da Administração pública. Mas a Administração poderá sempre, de ofício ou por solicitação do interessado, anular ou apenas reformar o ato anterior. Consequentemente, ao ato administrativo não é oponível a exceção de coisa julgada. A reforma ou anulação dos atos administrativos é inerente à função administrativa”. BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. São paulo: Malheiros, 1999. p. 123.

380 Trata-se de possibilidade já sumulada pelo STF em dispositivo de nº 473, assim como pela Lei 9.784/99 em artigo 53. O STJ entende ser possível a anulação de decisão proferida pelo conselho de contribuintes quando ilegais, decorrente das funções de Ministro de Estado – artigo 87, § único, I, da CRFB/88. Observe-se que este *decisum* do STJ só é aplicado em casos de incompetência e ofensa ao devido processo legal (MS 8.810-DF/03).

381 “a revisão não implica alegação de ignorância da lei, mas sim o normal e fiel cumprimento do poder-dever de aplicar a lei com perfeição”. GONÇALVES, José Arthur Lima. **Revisão do Lançamento Tributário**. In: Revista de Direito Tributário, nº 32, abril/junho de 1985. São Paulo: RT, 2002. p. 300.

aplicado uma norma jurídica correta, atribuindo-se um significado quando se poderia ter atribuído outro, ou seja, aplica-se a norma correta, mas com interpretação eventualmente divergente da corriqueira<sup>382</sup>.

Trata-se de proteção estabelecida pelo legislador ao contribuinte que, nos dizeres de Marcos Vinícius:

o legislador resolveu, por bem, proteger o contribuinte das variações opinativas dos órgãos fazendários, vedando a revisão do lançamento em decorrência de mudanças supervenientes nos critérios jurídicos adotados pelo agente fiscal na expedição do lançamento anterior<sup>383</sup>

A autoridade administrativa também tem poderes de corrigir, por critérios de ilegalidade ou ilegitimidade, os atos administrativos, tratando-se de dever decorrente da autotutela administrativa. Note-se que não estar-se a falar de faculdade, mas sim de obrigação de reparar o ato administrativo errado.

Esta revisão acarreta a emenda do ato administrativo revisado pelo novo ato praticado que lhe modificará o conteúdo, ou seja, não será gerado novo ato administrativo. Este é o posicionamento adotado por Souto Maior Borges e Alberto Xavier para quem “ao invés de destruir e substituir, o novo ato adiciona-se ao primeiro como ato integrativo, concorrendo ambos para a definição da prestação legalmente devida”<sup>384</sup>.

Extinção dos atos administrativos é gênero que dispõe como espécies a revogação e a invalidação. De acordo com Celso Antonio Bandeira de Mello, um ato administrativo pode ser extinto das seguintes formas: a) quando cumpre seus efeitos; b) quando inexistente sujeito ou objeto; c) quando ocorrer a renúncia; d) quando ocorrer sua retirada.

Retirada é termo genérico que abrange: a) revogação (ocorre por oportunidade e conveniência da Administração); b) a invalidação (ou anulação acontece por razões de ilegalidade); c) cassação (quando não houve o cumprimento dos requisitos para a manutenção do ato administrativo pelo indivíduo); d) caducidade (quando do surgimento de outra norma que

---

382 “[...] com mudança de critério jurídico – que consiste na substituição de uma interpretação por outra ou na substituição de um critério por outros, que a lei faculta ao fisco [...]”. MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional – Volume III*. 2ª edição. São Paulo: Atlas, 2018. p. 85.

Lídia Maria Lopes Ribas também trata do tema em **Processo Administrativo Tributário** (p. 91).

383 NEDER; Marcos Vinícius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. **Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado**. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2010. p. 498.

384 XAVIER, Alberto. **Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário**. 2ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 246..

não admite a anterior); e) contraposição (quando surge ato administrativo emitido por outro agente competente que dispõe de conteúdo oposto ao vigente).

Estas situações acontecem quando inexistem nos atos administrativos os elementos estruturantes que o constitui, ou seja, quando os atos administrativos não são perfeitos. Para os fins desta tese interessa a invalidação.

Com a extinção, o que cessa são os efeitos do ato administrativo e não o próprio ato que continua a existir. Neste sentido, Régis Fernandes de Oliveira afirma: “o que se lhe nega é a qualificação ou a qualidade de continuar sendo gerador de efeitos”<sup>385</sup>. Quando a extinção dos atos administrativos é feita por autoridade diversa da que a confeccionou, chama-se anulação; quando pela mesma autoridade denomina-se revogação.

Neste sentido, extingue-se o ato administrativo em razão de vício presente no ato, não importando a autoridade ou o órgão da Administração que o faça. Caso o vício seja de mérito, revoga-se o ato, ao contrário, sendo o vício de legalidade, trata-se de invalidação. Contextualmente, caso os vícios presentes no ato não possam ser revisados, tem-se nulidade, se puder ser consertado, trata-se de anulabilidade.

São efeitos da invalidação ou anulação a extinção retroativa do ato administrativo. É que a anulação ataca a origem do ato que, por ser ilegal, contamina todos os efeitos do ato administrativo. Lídia Maria Lopes Ribas escreve que “Ato nulo não gera direitos ou obrigações para as partes, mas pode produzir efeitos válidos em relação a terceiros de boa-fé”<sup>386</sup>.

Sinteticamente, os motivos para a revogação são a conveniência e oportunidade da Administração Pública, enquanto que para a anulação os motivos são a ilegalidade ou a ilegitimidade do ato administrativo praticado. Daí o jargão “a Administração anula e revoga seus próprios atos e o Poder Judiciário só anula”. A matéria foi inclusive sumulada pelo STF na redação de nº 473<sup>387</sup>.

---

385 OLIVEIRA, Régis Fernandes de. **Ato administrativo**. 3ª edição. São Paulo: RT, 2014. p.101-102.

386 RIBAS, Lídia Maria Rodrigues. **Processo Administrativo Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 93.

387 **Súmula 473 STF**: “A Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial”.

Com efeito, em decorrência da súmula antes exposta, verifica-se que a revogação opera com efeitos *ex nunc*, portanto, irretroativos, em razão dos direitos adquiridos do indivíduo. É que os efeitos ocorridos foram realizados enquanto o ato administrativo encontrava-se válido. Esta inconveniência ou inoportunidade é verificada quando o ato se torna incompatível com a finalidade pública. “A discricionariedade tem como elemento vinculante, neste caso, o interesse público do ato” explica Lídia Maria Ribas<sup>388</sup>.

Quando o ato administrativo é vinculado, significa que, uma vez realizado, encerrou-se a participação da autoridade administrativa na produção do ato, não se cogitando falar em revogação, mas sim em anulação. Também não podem ser revogados: os que possuem direitos adquiridos, aqueles cujos efeitos já cessaram e os integrantes do procedimento (como no presente caso – procedimento administrativo tributário).

Lídia Maria Lopes Ribas (2008, p. 98) escreve importante trecho, confira-se:

Não se deve confundir a revogação com a interpretação que dá novo entendimento ao ato anterior, ou com a retificação, que corrige eventual incorreção ou erro do ato praticado. Também não se confunde a revogação com a suspensão de eficácia de ato praticado por autoridade hierarquicamente inferior.

Quando se revisa ou modifica ato administrativo em razão de interpretação está se modificando os critérios jurídicos adotados pela Administração para o exercício do lançamento, conforme já explicado, de forma que tal modificação só será válida para fatos geradores futuros.

Relativo à invalidação, inclusive porque é afeto ao controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário, verifica-se tratar de “supressão de um ato administrativo ou da relação jurídica dele nascida, por haverem sido produzidos em desconformidade com a ordem jurídica”<sup>389</sup>.

As bases para o exame da invalidação encontram-se no Direito Civil e na teoria geral do Direito, sendo aplicáveis ao Direito Administrativo. A invalidade ocorre quando o ato administrativo é ilegal ou ilegítimo, ou seja, quando está em desacordo com a legislação

---

388 RIBAS, Lídia Maria Rodrigues. **Processo Administrativo Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 94.

389 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 34ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 447.

vigente. Quando este desacordo para com a legislação é total, o ato administrativo é nulo quando parcial é anulável. Ato nulo é o que não pode produzir efeitos.

A retirada do ato administrativo inválido, nulo ou anulável, da seara do Direito, acarreta os mesmos efeitos. Nota-se que a existência de um ato administrativo que saneia o ato nulo tem efeitos retroativos, validando os efeitos produzidos, mas não o ato inválido. Como já visto, os atos administrativos são declarações de vontade da própria Administração que podem gerar lesões aos direitos dos cidadãos e da coletividade.

Havendo a lesão ou ameaça, a lesão de direitos individuais ou coletivos, o lesionado, em tese, poderá buscar a guarida do Poder Judiciário que julgará única e exclusivamente com força de coisa julgada a demanda que lhe foi proposta. Não é necessário esgotar as vias administrativas de recurso para ter o direito ao acesso à Justiça no caso do contribuinte.

Neste sentido, mesmo tendo exercido controle de atos administrativos, a Administração Pública não julga definitivamente, com o *status* de coisa julgada ou de preclusão administrativa jurisdicional, a demanda administrativa quando essa é desfavorável ao contribuinte. Portanto, a decisão administrativa definitiva desfavorável ao contribuinte não faz preclusão administrativa jurisdicional e por óbvio, como não é ato oriundo do Judiciário, igualmente não faz coisa julgada e, em atenção ao direito constitucional fundamental do indivíduo e da coletividade, o Poder Judiciário é competente para a análise de toda e qualquer demanda que envolva lesão de direitos.

O controle judicial do ato administrativo é exercido exclusivamente pelo Poder Judiciário quando a ação da Administração Pública for ilegal ou ilegítima de tal forma que lesione ou ameace direito dos indivíduos ou da coletividade. Assim, o Poder Judiciário, em sede de controle judicial dos atos administrativos, limita-se a analisar a legalidade dos atos administrativos praticados pela Administração Pública, corrigindo aquele ato ilegítimo. A nova doutrina e a jurisprudência têm acreditado que o Poder Judiciário pode analisar inclusive os atos administrativos discricionários, motivados pela conveniência e oportunidade, em sede de controle de judicial da legalidade dos atos administrativos.

A avaliação do mérito administrativo deve ser realizada sob o enfoque dos princípios da Administração Pública. Assim, quando tal ato administrativo, discricionário ou de mérito administrativo atenta contra os princípios da Administração Pública, há infração ao princípio

da legalidade, o que possibilita a análise pelo Poder Judiciário em sede de controle judicial dos atos administrativos.

De acordo com Celso Antonio Bandeira de Mello:

Nada há de surpreendente, então, em que o controle jurisdicional dos atos administrativos, ainda que praticados em nome de alguma discricção, se estenda necessária e insuperavelmente à investigação dos motivos, da finalidade e da causa do ato. Nenhum empeco existe a tal proceder, pois é meio [...] pelo qual se pode garantir o atendimento da lei [...] <sup>390</sup>

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça tem entendido neste sentido, observe-se:

Assim, quando o Judiciário exerce o controle *a posteriori* de determinado ato administrativo, não se pode olvidar que é o Estado controlando o próprio Estado. Não se pode, ao menos, alegar que a competência jurisdicional de controle dos atos administrativos incide, tão-somente, sobre a legalidade, ou, melhor, sobre a conformidade destes com a lei, pois, como se sabe, discricionariedade não é liberdade plena, mas, sim, liberdade de ação para a Administração Pública, dentro dos limites previstos em lei, pelo legislador. E é a própria lei que impõe ao administrador público o dever de motivação <sup>391</sup>

O raciocínio é o seguinte: ato administrativo discricionário dispõe como condicionante a motivação; o motivo antecede a lei, sendo estabelecido por ela; a inexistência do motivo acarreta a ilegalidade do ato administrativo; a ilegalidade tem como consequente a invalidação dos atos administrativos pelo Poder Judiciário em sede de controle judicial dos atos administrativos.

Por último, acrescenta-se que compete ao Poder Judiciário, por força do princípio da separação dos poderes, o controle da legalidade dos atos administrativos. Caso o Poder

390 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 34ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 951.

391 "Administrativo e processo civil- Ação civil pública - Obras de recuperação em prol do meio ambiente - Ato administrativo discricionário. I. Na atualidade, a Administração Pública está submetida ao império da lei, inclusive quanto li conveniência e oportunidade do ato administrativo. 2. Comprovado tecnicamente ser imprescindível para o meio ambiente, a realização de obras de recuperação do solo, tem o Ministério Público legitimidade para exigí-la. 3. O Poder Judiciário não mais se limita a examinar os aspectos extrínsecos da Administração, pois pode analisar, ainda, as razões de conveniência e oportunidade, uma vez que essas razões devem observar critérios de moral idade e razoabilidade". BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma. **Resp. 429.570/GO**. Relª. Minª. Eliana Calmon. Publicação: DJU 22 mar 2004. p. 277.

Assim, também o STF: "Administrativo - Tribunal de justiça - Magistrado - Promoção por antigüidade - Recusa - Indispensabilidade de fundamentação - Art. 93, X, da CF - Nulidade irremediável do ato, por não haver sido indicada, nem mesmo na ata do julgamento, a razão pela qual o recorrente teve o seu nome preterido no concurso para promoção por antigüidade - Recurso provido". BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 1ª Turma **RE 235.487/RO**. Rel. Min. Ilmar Galvão. Publicação: DJU 21 jun 2002. p. 99.

Judiciário não possa averiguar ato administrativo discricionário ilegal emanado da Administração Pública, haveria ferimento ao princípio do acesso à justiça oriundo da separação dos poderes estatais.

Neste sentido, o Poder Judiciário é competente para a análise dos atos administrativos em todos os aspectos desde que implique em estado de ilegalidade. A averiguação desta ilegalidade deve ocorrer tanto no fato que determinou o ato, quanto no direito e no mérito (desde que implique violação aos princípios contidos na Carta Magna Federal e, portanto, ao princípio da legalidade).

Para a realidade desta tese observa-se que o procedimento administrativo de composição do lançamento é constituído por uma cadeia de atos administrativos secundários que objetivam a formação de um ato administrativo principal denominado de lançamento tributário.

O lançamento tributário é, portanto, conforme Paulo de Barros Carvalho, um ato administrativo simples, constitutivo e vinculado, de natureza jurídica, que é precedido por um fato real tributável e formaliza um vínculo obrigacional, individualizado-se os sujeitos, o objeto, a base de cálculo, a alíquota e os critérios de espaço e tempo em que o crédito será cobrado.

Da mesma forma o procedimento administrativo tributário é uma cadeia de atos administrativos de meio que objetivam o controle do ato administrativo de lançamento. Tal procedimento, portanto, retira a validade, convalida ou confirma o lançamento através de um ato administrativo final e vinculado denominado decisão ou sentença administrativa tributária definitiva.

A decisão administrativa tributária definitiva é ato administrativo que dispõe de todos os requisitos estruturantes de um ato administrativo qualquer. Quais sejam: competência, objeto, motivo, forma e finalidade. Note-se que havendo defeito ou inexistência de quaisquer destes elementos, o ato administrativo é viciado, cabendo o controle pela Administração ou pelo Poder Judiciário: a depender da situação.

Neste sentido, se o ato administrativo é passível de vício e a decisão administrativa tributária definitiva é ato administrativo, portanto, esta última é passível de vício, podendo nascer de forma viciada. Observe-se que os vícios dos atos administrativos incidem sobre os

seus elementos estruturantes (competência, objeto, motivo, forma e finalidade) que também são partes integrantes da decisão administrativa tributária definitiva.

Assim, a decisão administrativa tributária definitiva dispõe: a) de agente competente de acordo com a legislação (Decreto 70.235/72) tais como o Delegado da Receita Federal, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF ou a Câmara Superior de Recursos Fiscais; b) de um elemento de fato precede e determina a aplicação do direito justificando o ato administrativo (decisão), sendo também denominado de motivo; c) dispõe de objeto, que é o conteúdo do ato administrativo decisório, ou seja, em que se realiza o enquadro do fato para a norma, produzindo-se uma outra norma concreta e individualizada; d) dispõe de forma ou formatação, conforme determina o Decreto 70.235/72 – o ato administrativo praticado com a finalidade pública, ou seja, se rende aos interesses da coletividade e não aos pessoais do agente público.

Note-se que a inexistência ou o defeito em quaisquer destes elementos estruturantes acarretam a possibilidade de anulação do ato administrativo. Noutros termos, os vícios contidos nos elementos estruturantes ou na formação do ato administrativo decisório definitivo tributário, os tornam atos nulos ou anuláveis.

O que define se o ato administrativo será nulo ou anulável é o grau do vício que o compõe. Assim, se o vício for de maior gravidade, o ato administrativo decisório tributário definitivo não pode sobreviver, se tornando ato nulo; hipótese contrária, se o vício for de menor gravidade, o ato administrativo poderá sobreviver, sendo denominado de ato anulável.

Observe-se, portanto, que se a decisão administrativa definitiva tributária contiver um vício de formação nos elementos que estruturam aquele ato administrativo (motivo, forma, objeto, competência e finalidade) deve-se verificar qual o grau deste vício para se determinar se aquele ato será nulo ou anulável ou convalidável. Por exemplo, note-se que se inexistir um dos elementos estruturantes do ato administrativo decisório tributário (motivo, forma, objeto, competência e finalidade) trata-se de vício de grau avançado que merece a declaração de nulidade do ato. Portanto, neste caso, existirá ato nulo.

Hipótese distinta é a do vício contido na formação do ato administrativo decisório ser passível de retificação por não ser agressivo à existência do ato. Neste caso, deve-se averiguar

se existe possibilidade de convalidação do ato administrativo ou não, sendo, portanto, o ato denominado de ato anulável.

Conforme já visto de início, a Administração Pública pode revogar ou anular seus próprios atos administrativos e o Poder Judiciário pode somente anulá-los. Trata-se, respectivamente, do chamado controle administrativo e judiciário dos atos administrativos.

Note-se pelo exposto que a Administração Pública e o Poder Judiciário podem realizar este controle do ato administrativo. Isto quer dizer que se o vício contido na formação do ato administrativo o torná-lo ilegal ou de efeitos *contra legem* poderá, em tese, ser invalidado ou anulado seja pela Administração seja pelo Poder Judiciário, sob a ótica do contribuinte. Sob a ótica do Estado Fazenda Pública caberá ao órgão jurisdicional a revisão deste ato administrativo.

Quando o controle dos atos administrativos (dentre os quais os decisórios administrativos tributários) é realizado em sede de legalidade, seja pelo Poder Judiciário seja pela Administração Pública, os efeitos do ato são extintos e retroativos (*ex tunc*), respeitando-se apenas os direitos conferidos a terceiros de boa-fé. Quando realizado tal controle administrativo dos atos através da revogação, verificou-se que os efeitos dos atos são extintos, mas respeitando-se os direitos adquiridos pelo destinatário e pelos terceiros de boa-fé.

Nesta esteira de conhecimento o erro de fato e de direito invalidam o ato administrativo decisório, ocorrendo aquele quando o agente público colhe os fatos de forma errada ou fatos que não poderiam ser colhidos para efeitos de enquadro no tipo legal (hipótese de incidência ou fato gerador); e este quando o agente administrativo aplica o dispositivo de lei errado para a hipótese fática, ou seja, aplica moldura errada para o caso prático.

Nestes casos, não podendo ser convalidados os atos administrativos decisórios definitivos, que por sua vez, deverão ser invalidados, seja pelo Poder Judiciário seja pela Administração Pública, caso gerem a ilegalidade do ato administrativo. Em tais casos haverá a retroação dos efeitos do ato administrativo decisório tributário, não se respeitando os direitos adquiridos.

Hipótese distinta é a contida no artigo 146 do Código Tributário Nacional, em que há mudança nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento. Em tais casos, o que se quer controlar é a interpretação ou intelecção do agente

administrativo e não a legalidade do ato administrativo decisório definitivo que é válido. Em termos simplórios, o dispositivo de lei adotado para o fato concreto foi o correto, apenas não se adota a interpretação corriqueira.

Nessas situações, o CTN admite que o Judiciário e a Administração Pública realizem tal modificação que disporá como efeitos a ultra-afetividade (*ex nunc*), ou seja, a modificação dos critérios adotados (da interpretação adotada) pelo agente administrativo em ato administrativo decisório válido, só será aplicada para fatos geradores futuros, relativo ao mesmo sujeito passivo. Assim, resguardam-se os direitos adquiridos pelo contribuinte.

Conclui-se que a decisão administrativa tributária definitiva, quando favorável ao contribuinte, vincula a Administração Pública; tendo em vista que não se trata de proposta de pagamento; existe separação entre Administração Ativa e Judicante; por se tratar de ato proferido em processo administrativo tributário de natureza de jurisdição administrativa; a Administração não pode se manifestar contra ela mesma; por existir imparcialidade no julgamento proferido em sede de contencioso administrativo tributário; por ser a própria Administração que fiscaliza, apura, emite o lançamento e realiza seu próprio controle; por ser decisão de Poder; por incidir a preclusão administrativa jurisdicional; por ser emitida em respeito aos direitos e garantias fundamentais do contribuinte; por ser ato de reconhecimento de direitos; e por atender ao princípio constitucional da segurança jurídica – pilar do Estado Democrático de Direito e confiança do cidadão nos órgãos públicos.

*Mutatis mutandis*, se verifica que estabilidade da decisão administrativa tributária definitiva favorável ao contribuinte é excepcionada por ação administrativa de rescisão de ato administrativo decisório definitivo, tendo em vista que: a decisão administrativa tributária definitiva fazer preclusão administrativa jurisdicional; pela decisão administrativa tributária definitiva ser ato administrativo passível de controle de atos administrativos pela própria Administração Pública Judicante. Por representar o interesse público e, portanto, seus próprios interesses, a Administração ativa não possui direitos de livre acesso ao Judiciário para anular ato administrativo tributário decisório definitivo favorável ao contribuinte, pois tal direito é garantia fundamental do cidadão, enquanto indivíduo, tendo surgido como hipótese de limitação à atuação estatal.

## 10 CONCLUSÃO

Aos propósitos do presente estudo foi consignado o problema relacionado com a possibilidade de a Administração Pública, por intermédio de seu órgão de representação jurídico, ingressar com ação anulatória de decisão administrativa definitiva favorável ao contribuinte, proferida em sede de processo administrativo tributário, pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, junto ao Poder Judiciário, no intuito de invalidar o ato administrativo referenciado.

Pelos estudos realizados, a resposta para a hipótese problemática proposta é negativa, assim, não poderia a Administração Pública buscar o Poder Judiciário para anular ato administrativo decisório definitivo, proferido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que, sendo favorável ao contribuinte, reconhece direito referente ao não pagamento de tributo indevidamente lançado, em razão de ilegalidade no procedimento administrativo de constituição do tributo.

As conclusões nesse sentido foram embasadas nos seguintes fatos e fundamentos jurídicos:

- a) o Direito Processual Constitucional avançou, historicamente, no sentido de impedir a autotutela dos conflitos sociais, vedando-se as partes resolverem os problemas jurídicos, diretamente, por meio da imposição de vontades. Há exceção relacionada com a possibilidade de autocomposição. Entretanto, por se tratar de direito indisponível (não negociável) – público e de propriedade de toda a sociedade, não seria permitido formulação de proposta de pagamento por parte da Administração;
- b) além disso, a presença de um terceiro, imparcial e independente, investido com o poder de julgamento, também se trata de imposição da evolução histórica do direito processual. Trata-se de condição para a existência de julgamento justo e conforme os valores constitucionais;
- c) não obstante isso, o novo processo constitucional, seja administrativo seja judicial, deve ser exercido de acordo com os novos rumos da hermenêutica jurídica. Noutros termos, o processo deve ser exercido de forma cooperativa; vinculada aos direitos e garantias fundamentais do cidadão; deve satisfazer os objetivos e princípios constitucionais, assim como o sentimento

constitucional preambular; deve ser devido e substantivo, e não meramente formal; deve ser permeado de densa carga axiológica (boa-fé objetiva, eficiência, moralidade, probidade, legalidade, publicidade, exercido em contraditório, ampla defesa, devido, justo, honesto, imparcial, independente, retidão, segurança jurídica, proteção da confiança do cidadão, razoabilidade, proporcionalidade, igualdade material e formal, definitividade, uniformizado e etc.);

d) e ainda, seguindo a tendência da internacionalização, deve-se buscar a uniformização de procedimentos e processos internos com aqueles desenvolvidos pelos demais Estados soberanos, cuja predominância é pela adoção de um sistema administrativo definitivo de solução de controvérsias;

e) a adoção de um caminho processual administrativo que aponta para a definitividade do conflito jurídico administrativo-tributário, satisfaz a princípio da separação entre os poderes e as condições de sua existência (harmonia e independência). Tais requisitos resumem-se ao respeito das decisões adotadas pelos poderes. Hipótese contrária é a atualmente praticada - onde há predominância (ou ditadura) do Poder Judiciário sobre os demais poderes. O Poder Judiciário funciona como um superpoder em relação aos demais, quebrando a harmonia e independência, ao interferir na gestão dos problemas derivados das demais funções estatais.

f) a rigidez (ou, o respeito) ao sistema de *checks and balances*, criado por Montesquieu, concede ao Poder Executivo o poder de Enforcement de suas decisões para consigo próprio, tendo em vista as limitações constitucionais quando há possível violação aos direitos e garantias fundamentais do cidadão. Tal Poder de impor suas decisões para si próprio, apenas quando favoráveis ao contribuinte (evitando-se a violação da Constituição) – impossibilitando a análise por outro Poder, através de um processo administrativo justo é hipótese respeitadora de todos os valores, princípios, garantias e normas constitucionais. Noutros termos, estar-se-ia a respeitar as prerrogativas do cidadão e do processo a obtenção de um direito de forma segura;

g) quando o Poder Executivo julga favorável a sua própria pessoa, não há que se falar em definitividade da decisão administrativa, tendo em vista a possibilidade de violação de direitos

e garantias constitucionais individuais do cidadão, o que acarretaria a aplicação do princípio da inafastabilidade da tutela jurisdicional. O Poder Judiciário, para essa hipótese estaria apto a julgar litígios dessa natureza no intuito de evitar lesão ou ameaça de lesão ao direito do cidadão. Cumpre ressaltar que os direitos e garantias fundamentais são do cidadão, e não do Estado;

h) a rígida separação de poderes, o respeito aos direitos e garantias fundamentais e o desenvolvimento de um processo administrativo constitucional de acordo com os caminhos evolutivos do processo, gerariam para o Processo Administrativo Tributário a possibilidade de seu desenvolvimento perante uma nova jurisdição, a administrativa – semelhante em todos os seus aspectos à jurisdição judicial, com pequenas limitações ou menos abrangente;

i) o processo administrativo tributário, desenvolvido com as características de jurisdição, seria aplicado apenas para situações em que houvesse vitória para o contribuinte, pois somente assim seria possível atribuir definitividade às decisões administrativas e seria impedido à Administração a tentativa de anular seus próprios atos perante o Poder Judiciário;

j) hipótese contrária, ou seja, quando a Administração é vitoriosa no processo administrativo tributário, não existiria processo desenvolvido sob a ótica da jurisdição administrativa, o que permitira concluir que a decisão administrativa é meramente terminativa, permitindo ao contribuinte o acesso ao Poder Judiciário visando a invalidação do ato administrativo decisório. O Processo Administrativo Tributário seria mero procedimento administrativo tributário, ocasião em que seria possível ingressar com ação anulatória perante outro Poder;

k) a jurisdição administrativa onde se desenvolveria o processo administrativo tributário seria caracterizada pela: independência, imparcialidade, imperatividade, inevitabilidade, atividade criativa normativa um pouco reduzida (se comparada com a judicial – posto que não possibilidade de declaração de inconstitucionalidade), desenvolvido em respeito aos direitos e garantias processuais constitucionais, harmonia entre os poderes, estrutura diferenciada e própria, existência de Administração Judicante, justiça na decisão, hermenêutica adotada conforme a constituição, observância dos interesses gerais, existência de certa distância entre as partes, composição plural referente ao órgão de julgamento, possibilidade de julgamento

com fundamento na equidade, possibilidade de aplicação de normas referentes a suspeição e impedimento dos julgadores, decisão administrativa proferida enquanto ato de Poder, decisão administrativa estável e definitiva (conclusiva) quando favorável ao contribuinte, substitutividade, atuação pautada na segurança jurídica e proteção da confiança do cidadão nas atividades desenvolvidas. Assim, a jurisdição administrativa seria como a irmã mais nova da jurisdição judicial;

l) importante salientar que com a modernização do direito processual se tornou mais evidente a jurisdição administrativa tendo em vista que a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro trata a administração ativa e a judicante de forma distinta, o que já era realizado pelo Decreto 70.235/72 e pela Portaria nº 343/2015 (anexos I e II). Ainda em termos normativos, saliento a aproximação das jurisdições, administrativa e judicial, diante da vigência do novo Código de Processo Civil de aplicação supletiva à jurisdição administrativa. A semelhança entre as jurisdições também pode ser observada pelas normas processuais constitucionais, bem como pela Lei nº 9.784/99 que regulamenta o Processo Administrativo Federal. Para comprovar a imparcialidade, destacou-se a Lei de Improbidade Administrativa e o Código de Ética do Servidor Público Federal. No que tange à independência, a Lei Orgânica da Magistratura Federal traça requisitos que são satisfeitos pelo julgador administrativo.

m) no que se refere à estabilidade, não é cabível o empréstimo do termo coisa julgada, diante da evidente vinculação à jurisdição judicial. A coisa julgada é a qualidade da decisão judicial que torna indiscutível (endo e exo) matéria discutida em processo judicial, exceto por ação rescisória. Ressalto que o Código de Processo Civil atual inovou trazendo a possibilidade de estabilidade da decisão sem existir coisa julgada, como nos casos de tutela antecipada antecedente e decisão de saneamento do processo sem recurso.

n) ao revés, no âmbito administrativo, a definitividade da decisão está relacionada com o instituto da preclusão administrativa que comporta duas espécies: a genérica e a específica. A preclusão genérica significa impossibilidade de discussão da matéria tributária no âmbito daquele processo em que houve estabilidade, o que apenas ocorre quando o processo administrativo tributário tem natureza de mero procedimento, ou seja, quando há julgamento

favorável à Administração Ativa, em sede de procedimento de controle de atos administrativos. *Contrário sensu*, a preclusão específica significa impossibilidade de discussão da matéria tributária no âmbito da jurisdição judicial, apenas cabendo rediscussão do assunto em âmbito administrativo através da Ação Rescisória Administrativa ou Ação de Revisão de Ato Administrativo, a tramitar perante a Administração Judicante. Tal situação ocorre quando o Processo Administrativo Tributário tem natureza jurídica de processo, pois tramita em jurisdição específica – a administrativa, o que apenas ocorre quando o contribuinte vence a impugnação administrativa;

o) atende-se à inafastabilidade da tutela jurisdicional constitucional, visto que, enquanto direito e garantia fundamental do cidadão, apenas para esse é aplicado (não tendo validade para o Estado) – há interpretação restritiva em desfavor do Estado. Logo, se o contribuinte perde a ação administrativa, pode buscar a ação judicial para a resolução de seu problema. Enquanto que se a Administração Ativa perde a demanda administrativa, significa que o Poder Executivo se manifestou contra ele próprio, através da expedição de ato de Poder, irrevogável e inquestionável por outro Poder;

p) inexistem impedimentos para a criação da jurisdição administrativa, tendo, historicamente, existido tal jurisdição no Brasil. A Constituição Federal Brasileira é silenciosa sobre a possibilidade de criação. Inexiste proibição de criação de contencioso administrativo tributário. A interpretação histórica, sistemática e teleológica permitem essa conclusão;

q) não há proposta da Administração Ativa para pagamento. Proposta pressupõe negociação, o que inexistente, por se tratar de direito indisponível; é possível concluir que no Brasil existe dualidade de jurisdição, tal como ocorre na França e nos demais países Europeus;

r) à estabilidade da decisão administrativa definitiva favorável ao contribuinte dar-se o nome técnico de preclusão administrativa jurisdicional; o exercício do direito de petição administrativo, exercido pelo contribuinte, trás consigo a esperança e o sentimento de um julgamento justo e que objetive a pacificação do conflito. Outra intenção do contribuinte é a realização da segurança jurídica. Não faz sentido o Poder Executivo se manifestar definitivamente e recorrer ao Judiciário para anular sua decisão. Tal fato impossibilita de

discussão da matéria tributária no âmbito daquele processo em que houve estabilidade ementa contra a segurança jurídica;

s) a jurisdição administrativa encontra-se disponível ao contribuinte, assim como a jurisdição judicial;

t) assim é que, a estabilidade da decisão administrativa tributária, favorável ao contribuinte: aumenta a autonomia do Poder Executivo; aumenta a independência; amplia a harmonia entre os Poderes; aumenta o respeito para as decisões; eleva o apoio da sociedade ao Estado; aumenta a confiança do cidadão (credibilidade) para com o Poder Executivo; diminui a quantidade de ações judiciais anulatórias de ato de Poder; reduz o choque entre poderes;

u) e a instabilidade das decisões administrativas: ampliam a desconfiança do cidadão; geram abusos; aumentam a possibilidade de infração à legislação; gera desarmonia e desrespeito entre os poderes; amplia a autotutela (retorno a status anterior); gera exclusão do cidadão na participação dos atos estatais; amplia a desconfiança do investidor; acarreta isolamento do Estado no mundo globalizado; gera desaceleração da economia; queda de investimentos; aumentam os impactos econômicos; amplia sentimento de desorganização entre os Poderes, do Estado e do sistema jurídico;

v) falta justificativa para a instabilidade das decisões administrativas definitivas favoráveis ao contribuinte. Não pode haver sacrifício aos direitos e garantias fundamentais do cidadão. Há excesso e criatividade da Advocacia Geral da União e vinculação aos pareceres desse órgão, em razão da rígida separação de competências e funções administrativas. A AGU tenta apenas ampliar a possibilidade de aumento dos honorários advocatícios. Há, portanto, disfarçado interesse público e verídico interesse específico da AGU na tentativa de anular as decisões administrativas definitivas;

x) formas de combate ao procedimento adotado pela AGU pode ocorrer em dois campos: x.1) através do Poder Judiciário: que, por tratar-se de um Poder culto, deve zelar pelo impedimento do prosseguimento da ação, dispondo o Código de Processo Civil de

instrumentos para tanto; x.2) através do próprio Poder Executivo: pelo reconhecimento de novos institutos, adaptações do sistema legal e melhoria da hermenêutica jurídica;

y) o ato de julgar administrativamente contra si, realizado pelo Poder Executivo, significa reconhecimento de erro no procedimento do lançamento; se trata de uma atitude honrada, nobre e justa; respeita os direitos e garantias fundamentais do cidadão; respeito ao devido processo legal substantivo; Raciocínio oposto implica em reconhecimento de hierarquia entre os Poderes constitucionais, colisão entre os poderes constituídos, violação ao pacto constitucional, ditadura do Judiciário;

z) pelo Código de Processo Civil, é possível a rejeição da ação anulatória proposta pela Administração Pública sob os argumentos de que: inexistente parte legítima para pleitear a anulação da decisão administrativa tributária definitiva, pois o próprio Poder Executivo se manifesta definitivamente; resta caracterizada a ausência de interesse de agir e impossibilidade jurídica do pedido, pelo mesmo raciocínio supracitado; há, portanto, carência processual, ausência das condições para a ação e inépcia da inicial.

Neste sentido, propomos à solução ao problema indicado o entendimento acerca da existência de uma jurisdição administrativa especializada e limitada, paralela à judicial, caracterizada por ser independente, acessível, imperativa e imparcial, atuante no poder dizer o direito, de forma justa e definitiva, apenas em processos administrativos tributários favoráveis ao contribuinte, estando contida no Poder Executivo Federal, mas disposta de estrutura física separada da Administração Ativa (Administração que acusa). Através dessa jurisdição, o direito do contribuinte se tornará seguro juridicamente.

A existência de uma jurisdição especializada no âmbito do Poder Executivo pressupõe o poder dizer o direito de forma definitiva, motivo pelo qual propomos o entendimento acerca da preclusão administrativa jurisdicional, terminologia que se refere a impossibilidade de discussão da decisão administrativa tributária definitiva, apenas quando favorável ao contribuinte. Através deste novo instituto, as decisões desfavoráveis a Fazenda Nacional adquiririam estabilidade, sendo sua rediscussão impossibilitada, seja no mesmo processo, seja através de outro processo, âmbito administrativo. Ao Judiciário também não caberia interferir (ou aceitar ação anulatória) por se tratar de decisão de Poder, proferida contra seus interesses.

Obviamente, caso esse entendimento seja adotado, a legislação deverá sofrer alguns ajustes visando a regulamentação desse instituto. Assim é que, por exemplo, a Advocacia Geral da União deverá participar ativamente, defendendo os interesses da Administração Ativa, no processo administrativo tributário. Logo, não mais se limitaria a expedir pareceres. O direito de petição na esfera da jurisdição administrativa deve ser repensado de modo a possibilitar ao contribuinte o ingresso com ações autônomas perante a jurisdição administrativa – e não apenas com impugnações administrativas (se defendendo do que é acusado).

Assim, concursos para juízes da jurisdição administrativa, bem como para a Advocacia Geral da União, seriam necessários e extremamente pertinentes. Os Poderes Executivos Estadual e Municipal podem criar suas próprias jurisdições administrativas tributárias.

O art. 156 do Código Tributário Nacional, o qual prevê como hipótese de extinção do crédito tributário a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, deve sofrer alteração na sua parte final, quando se refere àquela que não possa mais ser objeto de ação anulatória, devendo tal trecho ser excluído, posto que se refere à possibilidade de ingresso no Judiciário com a ação ali indicada. Assim, extinguiria o crédito tributário a decisão administrativa irreformável favorável ao contribuinte, assim entendida àquela definitiva na órbita administrativa, portanto, estável, alcançada pela preclusão administrativa jurisdicional.

A criação de espécie de ação rescisória de decisão administrativa definitiva – estável, alcançada pela preclusão administrativa jurisdicional, a ser promovida em âmbito administrativo, perante um Tribunal de Apelação, seria um instrumento extremamente conveniente. Tal ação teria como pressuposto de existência as hipóteses constantes no Código de Processo Civil, mas adaptadas para a seara administrativa. A previsão expressa seria de mera conveniência, visto que, aplicado supletivamente, a Lei de Ritos pode ser utilizada em âmbito administrativo sem maiores restrições.

A súmula número 473 do Supremo Tribunal Federal é outra referência legislativa que deve sofrer adaptações. De acordo com a referida norma, a administração pode anular seus próprios atos, quando evitados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência e oportunidade, respeitados os direitos adquiridos e, ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

Ocorre, entretanto, que a adoção do entendimento desta tese impossibilita a aplicação do trecho final da referida súmula (“*ressalvado, em todos os casos, a apreciação judicial*”). Neste ponto, o Supremo Tribunal Federal ultrapassou sua competência normativa, atuando como legislador, acrescentando ao Poder Judiciário direitos que a legislação não lhe outorgou. Assim, a parte final deverá ser retirada da referida súmula, para o acréscimo da seguinte redação “*ressalvado a apreciação judicial, desde que não se trate de decisão administrativa alcançada pela preclusão administrativa jurisdicional*”.

A parte inicial da referida súmula também é merecedora de retoques, tendo em vista que é parcialmente verdadeira a afirmação nela contida. A Administração pode anular seus próprios atos desde que não estejam alcançados pela preclusão administrativa jurisdicional, ocasião em que deve existir a provocação da administração judicante, através da jurisdição administrativa, para a rescisão do julgado estável. Claramente, a teoria da revogação dos atos administrativos não se aplica à preclusão administrativa jurisdicional, também por se tratar de ato estável e imodificável.

O problema também pode ser resolvido através da simples emissão de súmula administrativa que trate sobre a preclusão administrativa jurisdicional e a jurisdição administrativa tributária. Assim como, o próprio Poder Judiciário pode apresentar barreiras sumulares para situações de promoção de ações anulatórias contra decisão administrativa tributária definitiva favorável ao contribuinte.

Importante ressaltar que a participação do Ministério Público Federal também seria extremamente conveniente. Detentor da função de fiscalizar a aplicação da legislação, acaso verifique que a decisão administrativa seja contundentemente ferina à legislação, poderia impetrar ação popular ou ação coletiva perante o Poder Judiciário antes de a decisão administrativa tributária definitiva ser alcançada pela qualidade da preclusão administrativa jurisdicional.

Retirando-se da Advocacia Geral da União o poder de acionar o Poder Judiciário, o processo administrativo tributário se torna justo, pois visará exclusivamente os interesses gerais, através de ação a ser promovida por um órgão público imparcial. A participação do Ministério Público Federal acarretará a realização de concursos públicos para tais cargos.

Com o passar do tempo, a tendência é que a jurisdição administrativa tributária ganhe cada vez mais autonomia, com o preenchimento dos cargos de juizes administrativos tributários, especializados para o exercício profissional, dotados de reputação ilibada e

conhecimento técnico singular, também através de concursos públicos onde se concedam as mesmas garantias constitucionais dos juízes judiciais.

Importante ressaltar que, tal como ocorre no direito previdenciário, em que o Poder Judiciário adotou entendimento jurisprudencial no sentido de que deve ser esgotado a instância administrativa para existir a promoção da ação judicial em desfavor da autarquia federal (INSS), da mesma forma deveria ocorrer com a instância administrativa, inclusive para o contribuinte. Somente após esgotadas as vias administrativas ou se esgotado prazo razoável para julgamento, tal como ocorre no direito previdenciário, por se tratar de jurisdição administrativa, é que seria facultado o livre acesso à jurisdição judicial para o contribuinte.

Isto posto, concluo pela impossibilidade de a Administração Pública ingressar com ação anulatória perante o Poder Judiciário, visando anular ato administrativo decisório, definitivo e estável, representativo da posição do Poder Executivo, alcançado pela preclusão administrativa jurisdicional, emitido em sede de jurisdição administrativa tributária, por órgão julgador imparcial e independente, com capacidade normativa criativa limitada aos termos constitucionais, realizado em processo administrativo devido e garantidor de direitos e garantias fundamentais, em desfavor da Administração Ativa e favorável ao contribuinte.

*Contrário sensu*, existindo decisão administrativa desfavorável ao contribuinte, o processo administrativo tributário assume contornos de mero controle administrativo de atos do Poder Executivo, configurando-se como mero procedimento administrativo tributário, possibilitador de revisão, a ser realizada pelo Poder Judiciário, através de ação a ser promovida pelo contribuinte, em respeito ao princípio da inafastabilidade da tutela jurisdicional e em respeito aos direitos e garantias fundamentais do cidadão. Na hipótese do parágrafo anterior, igual direito o Estado não dispõe, tendo em vista que os direitos fundamentais são favoráveis ao cidadão, bem como em razão da opinião vinculativa do Poder Executivo, emitido através da Administração Judicante.

Essas são as conclusões da presente tese.

## REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE JÚNIOR, Raimundo Parente de. **Juridicidade *Contra Legem* no Processo Administrativo**: Limites e possibilidades à luz dos postulados da razoabilidade e da proporcionalidade. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

ALEXY, Robert. **Teoria de los derechos fundamentales**. São Paulo: Malheiros, 2008.

ALVES, Ricardo Luiz. Montesquieu e a Teoria da Tripartição dos Poderes. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/5484/montesquieu-e-a-teoria-da-triparticao-dos-poderes>. Acesso em: 05 mai 2020.

ALVIM, J. M. Arruda. **Manual de Direito Processual Civil – Vol. I**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019. v. 1.

ANDRADE, Manuel A. Domingues de. **Ensaio sobre a teoria da interpretação das leis**. Coimbra: Arménio Amado Editor, 1978.

ARON, Raymond. **As Etapas do Pensamento Sociológico**. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

ATALIBA, Geraldo. **Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969.

BACELLAR, Romeu. **Princípios Constitucionais do Processo Administrativo Disciplinar**. São paulo: Max Limonad, 1998.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BANKS, Christopher P.; O'Brien, David M. **The Judicial Process: Law, Courts and Judicial Politics**. Oxford: Sage, 2016.

BARROS, Elísio. Interpretação Constitucional: a quem cabe a tarefa de concretizá-la? **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, Belo Horizonte, n. 32, jul./ago. 2002.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2007.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2010.

BONIFÁCIO, Artur Cortez. **Direito de Petição: Garantia Constitucional**. São Paulo: Editora Método, 2018.

BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. São Paulo: Malheiros, 1999.

BORGES, Marcos Afonso. **Teoria e Prática do Processo Civil: doutrina, jurisprudência e legislação**. São Paulo, Editora Bestbook, 1999.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Curso de Processo Administrativo Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta e Inconstitucionalidade nº 1.976-7-4. Rel. Min. Celso de Melo. **Diário Oficial da União**, 10 abr. 2002.

BRASIL. Decreto nº 1.171, de 22 de junho de 1994. **Código de Ética do Servidor Público Federal**. DF: Senado Federal, 1994.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. **Código de Processo Civil**. DF: Senado Federal, 2015.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. DF: Senado Federal, 1966.

BRASIL. [Constituição (1824)]. **Constituição do Império de 25 de março de 1824**. Rio de Janeiro. DF: Coordenação de Edições Técnicas do Senado Federal, 2010.

BRASIL. [Constituição (1891)]. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1891. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, 1891.

BRASIL. [Constituição (1934)]. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de junho de 1934. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, 1934.

BRASIL. [Constituição (1937)]. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de junho de 1937. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro de 1937.

BRASIL. [Constituição (1967)]. Constituição Da República Federativa do Brasil de 1967. **Diário Oficial da União**, Brasília, 24 jan. 1967.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, Centro Gráfico, 1988.

BRASIL, Procuradoria-Geral da Fazenda. Decisão proferida pelo Conselho de Contribuintes: possibilidade jurídica de anulação, mediante ação judicial, pela Administração Pública. **Revista Dialética de Direito Tributário**, p. 131, 2004.

BRASIL. **Decreto n. 736, de 20 de novembro de 1850**. Rio de Janeiro. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-736-20-novembro-1850-560158-publicacaooriginal-82782-pe.html>. Acesso em: 20 jul 2020.

BRASIL. **Lei 9.784, de 29 de janeiro de 1999**. DF: Senado Federal, 1999.

BRASIL. **Lei nº 37.582 de 4 de outubro de 1831**. Rio de Janeiro. Disponível em: [https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei\\_sn/1824-1899/lei-37582-4-outubro-1831-564543-publicacaooriginal-88471-pl.html](https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei_sn/1824-1899/lei-37582-4-outubro-1831-564543-publicacaooriginal-88471-pl.html). Acesso em: 20 jul 2020.

BRASIL. **Lei nº 234, de 23 de novembro de 1841**. Rio de Janeiro. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lim/LIM234.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%20234%2C%20DE%2023%20DE%20NOVEMBRO%20DE%201841.&text=Criando%20um%20Conselho%20de%20Estado.&text=O%20Conselho%20de%20Estado%20exercer%20as%20fun%C3%A7%C3%B5es%20das%20Consultas](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lim/LIM234.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%20234%2C%20DE%2023%20DE%20NOVEMBRO%20DE%201841.&text=Criando%20um%20Conselho%20de%20Estado.&text=O%20Conselho%20de%20Estado%20exercer%20as%20fun%C3%A7%C3%B5es%20das%20Consultas). Acesso em: 20 jul 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). RE 235.487/RO. Rel. Min. Ilmar Galvão. **Diário da Justiça**, 21 jun. 2002.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). Resp. 429.570/GO. Rel. Min. Eliana Calmon. **Diário da Justiça**, 22 mar. 2004.

BRISSON, Jean-Maurice. **La Formation d'un droit mixte: l'évolution de la procédure civile de 1774 à 1867**. Montréal: Les Editions Thémis, 1986.

CAIS, Cleide Previtalli. **O Processo Tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais – RT, 2009.

CAMPOS, German J. Bidart.. **Compendio de Derecho Constitucional**. Buenos Aires: Ediar, 2008. v. 1.

CAMPOS, Dejalma de. **Direito Processual Tributário**. São Paulo: Editora Atlas, 1993.

CANANEA, Giacinto della. **Due Process of Law Beyond the State: Requirements of Administrative Procedure**. Oxford: Oxford University Press, 2016.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CANTO, Gilberto de Ulhoa. **Processo administrativo Fiscal**. São Paulo: Saraiva, 1993.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2019.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. **Elementos de Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da incidência**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. Processo Administrativo Tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 9/10, jul./dez. 1979.

CASADO, Eduardo Gamero;e, RAMOS, Severiano Fernándes. **Manuel Básico de Derecho Administrativo**. Caracas: Editora Tecnos, 2019.

CASSONE, Vittorio Cassone; TEIXEIRA, Maria Eugenia. **Processo Tributário: Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 2010.

CASTRO, Alexandre Barros. **Procedimento Administrativo Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2008.

CINTRA, Antonio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria Geral do Processo**. 31. Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2015.

CLARICH, Marcello. **Manuella di Diritto Amministrativo**. Terza Edizione Digitale. Pandora Campus: Il Mulino Strumenti, 2017.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. **Crédito-Prêmio de IPI: estudos e pareceres**. Barueri: Manole, 2005.

CONSEIL Constitutionnel. Petitions. Disponível em:  
<https://www.conseil-constitutionnel.fr/les-constitutions-dans-lhistoire/charte-constitutionnelle-du-4-juin->. Acesso em: 06 maio 2020.

COELHO, Paulo Magalhães da Costa. É possível a Constituição de uma hermenêutica constitucional emancipadora na pós-modernidade? **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, n. 53, p. 7-19.

CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Liminares e Depósitos antes do Lançamento: Decadência e prescrição**. São Paulo: Dialética, 2000.

CONSTITUCIONES Espanolas. Disponível em: [http://www.congreso.es/docu/constituciones/1837/ce37\\_cd.pdf](http://www.congreso.es/docu/constituciones/1837/ce37_cd.pdf). Acesso em: 05 maio 2020.

**CONSTITUIÇÃO dos Estados Unidos da América**. Disponível em:  
<http://www.uel.br/pessoal/jneto/gradua/historia/recdida/ConstituicaoEUAREcDidaPESSOALJNETO.pdf>. Acesso em: 06 maio 2020.

CONSTITUIÇÕES Portuguesas. Disponível em:  
<http://www.arqnet.pt/portal/portugal/liberalismo/const822.html>. Acesso em: 06 maio 2020.

CRETELLA JR, José. **Controle Jurisdicional do Ato Administrativo**. 3. ed. Porto Alegre: Forense, 2001.

DANTAS, Ivo. **Constituição & processo**. 3. edição. Curitiba: Juruá, 2016.

DANTAS, Ivo. **Instituições de Direito Constitucional Brasileiro**. 3. ed. Curitiba: Editora Juruá, 2014.

DAVID, René. **Os Grandes Sistemas Jurídicos Contemporâneos**. São Paulo: Martins Fontes, 1986.

DELGADO, José Augusto. O controle das decisões dos conselhos de contribuintes por via de ação judicial promovida pela União Federal. **Revista Fórum de Direito Tributário**, n. 27, 2006.

DICIONÁRIO Online de Língua Portuguesa. Disponível em: <https://www.dicio.com.br/harmonia/>. Acesso em: 31 jul. 2019.

DIEZ, Manoel Maria. **El Acto Administrativo**. Buenos Aires: Editora Argentina, 1961.

DOLINGER, Jacob. **Direito Internacional Privado (Parte Geral)**. 9. Edição. São Paulo: Editora Renovar, 2020.

DORIA, Antonio Roberto Sampaio. **Da Lei Tributária no Tempo**. São Paulo: Bushatsky, 1968.

DORIA, Antonio Roberto Sampaio. **Direito Constitucional**. São Paulo: Max Lomonad, 1960.

DORIA, Antonio Roberto Sampaio. **Princípios Constitucionais Tributários e a Cláusula *Due Process of Law***. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.

DROIN, Nathalie, DONIER, Virginie; e, HOUSER, Matthieu. **Le Droit Administrative aux Concours**. Paris: Editora La documentation, 2015.

DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a Sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

FAGUNDES, Miguel Seabra. **O Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário**. São Paulo: Forense, 1967.

FALCÃO, Amílcar Araújo. **Introdução ao Direito Administrativo**. São Paulo: Resenha Universitária, 1977.

FEITOSA, Celso Alves. **Processo Administrativo Fiscal**. São Paulo: Dialética, 1998. v. 3.

FERNANDEZ, Eduardo Garcia de Enterría; e, RAMÓN, Tomas. **Curso de Derecho Administrativo**. Madri: Civitas, 1990.

FERRAZ, Diogo. A impossibilidade jurídica do questionamento judicial, pela PGFN, das decisões do Conselho de Contribuintes. **Revista Forum de Direito Tributário – RFDT**, Brasília, 2006.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Comentários à Constituição Brasileira**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1986.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Curso de Direito Administrativo**. 9. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2008.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. Possibilidade Jurídica de Anulação, mediante ação judicial de decisão de mérito proferida pelo conselho de contribuintes. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Coisa Julgada Tributária**. São Paulo: MP Editora, 2005.

FREITAS, Vladimir Passos de. **Código Tributário Nacional Comentado**. São Paulo: Revista do Tribunais - RT, 2007.

GASPARINI, Diogenes. **Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2014.

GONÇALEZ, Antonio Manoel. A inconstitucionalidade do Parecer da PGFN: Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (Submissão ao Poder Judiciário de Decisões do egrégio Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda Contrárias à Fazenda Nacional). **Revista Forum de Direito Tributário - RFDT**, 2005, p. 103-109.

GONÇALVES, José Arthur Lima. Revisão do Lançamento Tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 32, abr./jun. 1985.

GONÇALVES, Rodrigo Allan Coutinho. **A imperatividade como atributo do ato administrativo e o poder extroverso do Estado.** Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/30871/a-imperatividade-comoatributo-do-ato-administrativo-e-o-poder-extroverso-do-estado>. Acesso em: 28 fev. 2020.

GORDILLO, Agustín A. **Tratado de Derecho Administrativo.** Buenos Aires: Macck, 2017.

GORDILLO, Agustín e FARAH, Mario Rejtman. **Tratado de Derecho Administrativo y Obras Selectas.** 1. ed. Buenos Aires: Editora Fundación de Derecho Administrativo, 2017. t. 1.

GRECO, Marcos Aurélio. **Processo Administrativo Tributário: Pesquisas Técnicas.** Nova Série Nº 5. Coordenação: Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: RT/Centro de Extensão Universitária, 1999.

GRINOVER, Ada Pellegrini. **Contencioso Administrativo II. Enciclopédia Saraiva do Direito.** São Paulo: Saraiva, 2004. v. 19.

HAURIOU, Maurice. **Princípios Elementares do Direito Administrativo.** Paris: Press, 1926.

HESSE, Konrad. **A Força Normativa da Constituição.** Tradução: Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Farris Editor, 1991.

HORVATH, Estevão. **Lançamento Tributário e Autolancamento.** São Paulo: Dialética, 2010.

HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa.** 1. ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009.

HUISMAN, Denis. **Dicionário dos Filósofos.** São Paulo: Martins Fontes, 2004.

JESUS, Noel Antonio tavares de. O Processo de Concretização Constitucional: limites e possibilidades. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, n. 50, 2014.

JOLOWICZ, John Anthony. **On Civil Procedure**. Washington: Editora Cambridge University Press, 2008.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 2. ed. Tradução: João Batista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1978.

KOTUBY, Charles T.; SOBOTA, Luke A. **General Principles of Law and International Due Process**. Oxford: *Oxford Press*, 2017

LACOMBE, Américo. Função Administrativa. **Revista de Direito Público**. n. 20, 1977.

LACROIX; Justine; PRANCHÈRE, Jean-Yves. **Le Procès des Droits de L'homme – Généalogie du Scepticisme Démocratique**. Puimichel: Seuil, 2016.

LADURIE, Emmanuel Le Roy: **O Estado Monárquico: França, 1460-1610**. Rio de Janeiro: Cia das Letras, 1994.

LASSALLE, Ferdinand. **Que é uma Constituição?**. Rio de Janeiro: Editora Laemmert, 2014.

LAUBADÈRE, André de. **Manual de Derecho Administrativo**. Bogotá : Editorial TEMIS, 1984.

LEGRAND, André; WEINER, Céline. **Le Droit Public: Droit constitutionnel et administratif, Finances publiques, institutions européennes**. Paris: Editora La Documentacion Française, 2017.

LESSA, Pedro Augusto Carneiro. Contencioso Administrativo. **Revista do Poder Judiciário**, 1922.

LIMA, Ruy Cirne. **Princípios de Direito Administrativo**. 7. edição. São Paulo: Malheiros, 2007.

LUÑO, Antonio Enrique Perez. **Derecho Humanos, Estado de Derecho y Constitucion**. Madrid: tecnos, 2002.

MAC-GREGOR, Eduardo Ferrer. **Direito Processual Constitucional: Origem científica (1928-1956)**. Curitiba: Juruá Editora, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. Ação da Fazenda Pública para anular decisão da Administração Tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 46, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2018.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. São Paulo: Atlas, 2009.

MACHADO, Schubert de Farias. A decisão definitiva no processo administrativo tributário e o ingresso da Fazenda Pública em juízo. **Revista Dialética de Direito Tributário**, 2002, p. 102-119.

MAGRI, Berenice Soubhie e Nogueira. **Ação Anulatória**. São Paulo: revista dos Tribunais, 2004.

MARIENHOFF, Miguel S. **Tratado de Derecho Administrativo**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1965.

MARQUES, José Frederico. **Manual de Direito Processual Civil**. 7. edição. São Paulo: Fórum, 2003. v. 1.

MARTINEZ, MAria Beatriz. Considerações acerca da possibilidade jurídica de anulação, mediante ação judicial, de decisão de mérito proferida pelo Conselho de Contribuintes. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 81, 2005.

MARTINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro: Administrativo e Judicial**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020.

MARTINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro: Administrativo e Judicial**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020.

MARTINS JR., Wallace Paiva. **Ato Administrativo Complexo**. Disponível em: <http://www.revistajustitia.com.br/artigos/4bz99a.pdf>. Acesso em: 31 jul 2019.

MASSAGÃO, Mário. **Em face da Constituição Federal não existe, no Brasil, o contencioso administrativo**. Tese (Concurso para docência da cadeira de Direito Administrativo e Ciência da Administração) – Universidade de São Paulo, Faculdade de Direito de São Paulo, São Paulo, 1927.

MEDINA, Ciro Nolberto Guechá. **Los atributos de los actos administrativos unilaterales, son aplicables a los contratos administrativos**. Bogotá, Colombia: Editora Dialogos de Saberes, 2011.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 43. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2018.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. **Princípios Gerais de Direito Administrativo**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011. v. 1.

MIRANDA, Jorge. **Textos Históricos do Direito Constitucional**. 2. ed. Lisboa: Imprensa Nacional, 1980.

MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. Coimbra: Coimbra editora, 2000. t. 2.

MOLLERS, Christoph. **The Three Branches: A comparative model of separation of powers**. Oxford: Aditora, 2015.

MONTESQUIEU. **Do Espírito das Leis**. Tradução: Fernando Henrique Cardoso e Leôncio Martins Rodrigues. São Paulo: Abril Cultural, 1869.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Curso de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Forense, 1989.

MULCAHY, Linda. **Legal Architecture: Justice, due process of law and the place of law**. Massachussets: Routledge Taylor and Francis Group, 2011.

MUNHOZ, Flávio de Sá. Processo Judicial Tributário: considerações quanto à possibilidade de anulação judicial de decisão administrativa favorável ao contribuinte proferida no âmbito dos conselhos de contribuintes. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, ano 14, n. 70, set./out. 2006.

MUSSOLINI JÚNIOR, Luiz Fernando. **Processo Administrativo Tributário: das decisões terminativas contrárias à Fazenda Pública**. São Paulo: Manole, 2004.

NEDER; Marcos Vinícius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. **Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado**. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2010.

NELSON NERY JUNIOR, Rosa Maria Andrade. **Código de Processo Civil Comentado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

NERY JR., Nelson. **Princípios do Processo Civil na Constituição Federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Teoria do lançamento tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1973.

NORMAS de Direitos Humanos. Disponível em: [http://www4.policiamilitar.sp.gov.br/unidades/dpcdh/Normas\\_Direitos\\_Humanos/PETI%20DE%20DIREITOS%20-%201628.pdf](http://www4.policiamilitar.sp.gov.br/unidades/dpcdh/Normas_Direitos_Humanos/PETI%20DE%20DIREITOS%20-%201628.pdf). Acesso em: 02 maio 2020.

NOVO, Benigno Núñez. **Imparcialidade do juiz: Ética da Magistratura**. Disponível em: <https://www.google.com/amp/s/jus.com.br/amp/artigos/74696/1>. Acesso em: 10 fev. 2020.

OLIVEIRA, Régis Fernandes de. **Ato administrativo**. 3. edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

OLIVEIRA, Rui Barbosa. Qual o caráter do contencioso administrativo perante a Constituição Federal? **Revista da Faculdade de Direito do Largo São Francisco**, São Paulo, n. 67, 1983.

PASTORELLO, Dirceu Antonio. Composição Paritária dos Órgãos Julgadores Administrativos. In: MARTINS FILHO, Ives Gandra (coord.). **Processo Administrativo Fiscal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

PAULSEN, Leandro. **Direito Processual Tributário: Processo Administrativo Fiscal e execução Fiscal à luz da Doutrina e da Jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

PEIXOTO, Leonardo. **LINDB Criou Balizas para Segurança Pública**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-mai-03/leonardo-peixoto-lindb-criou-balizas-seguranca-juridica..> Acesso em: 02 maio 2020.

PERKINS, Roswell B. **Principles and Rules of Transnational Civil Procedures**. American Law Institute/UNIDROIT. Editora Cambridge University Press. Washington. 2004.

PESSANHA, José Américo Motta; LAMOUNIER, Bolivar. Montesquieu (1689 – 1755): Vida e Obra. In: MONTESQUIEU: Do Espírito das Leis. 2. ed. São Paulo: Editora Abril, 1979. Coleção Os Pensadores.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. **Direito administrativo**. São Paulo: Atlas, 2009.

PINTO, Juan Montaña. **Apuntes de Derecho Procesal Constitucional**: Cuadernos de Trabajo. Corte Constitucional para el Período de Transición. Quito: Editora Centro de Estudios y difusión del Derecho Constitucional, 2012. t. 1.

PINTO, Juan Montaña; VELASCO, Angelica Porras. **Apuntes de Derecho Procesal Constitucional**: Cuadernos de Trabajo. Corte Constitucional para el Período de Transición. Quito: Editora Centro de Estudios y difusión del Derecho Constitucional, 2012. t. 2.

PISANI, Andrea Potro. **Lezioni di Diritto Processuale Civile**. Sesta Edizione. Napoli: Jovene Editore, 2014.

QUEIROZ, Cristina. **Interpretação Constitucional e Poder Judicial**: sobre a epistemologia da construção constitucional. Coimbra: Coimbra Editora, 2000.

RAMOS, André de Carvalho. **Teoria Geral dos Direitos Humanos na Ordem Internacional**. 7. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2019.

RIVERO, Jean. **Derecho Administrativo**. Caracas: Editorial Jurídica Venezolana, 2019.

ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. **Constituição e Segurança Jurídica**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. **Princípios Constitucionais da Administração pública**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

ROCHA, Valdir de Oliveira. **O novo processo administrativo tributário**. São Paulo: IOB, 1993.

ROCHA, Valdir de Oliveira. **Processo administrativo fiscal**. São Paulo: Dialética, 2000.

RODRIGUES, Lídia Maria. **Processo Administrativo Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2000.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Processo Administrativo Tributário e a Impossibilidade de Anulação de Decisão Administrativa de Mérito: “Coisa Julgada” pelo Poder Judiciário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André (coord.). **Coisa Julgada Tributária**. 1. ed. São Paulo: MP Editora, 2005.

ROUSSET, Olivier; ROUSSET, Michel. **Droit Administratif: Le Contentieux Administratif**. 10. ed. Genebra: Editora Universitaires de Grenoble, 2004. t. 2.

SALOMÃO, Marcelo de Viana; PAULA JÚNIOR, Aldo de (org.). **Processo administrativo tributário federal e estadual**. São Paulo: MP Editora, 2005.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. São paulo: Max Limonad, 1996.

SANTOS, Aricê Moacyr Amaral. **O Poder constituinte**. São paulo: Sugestões Literárias, 1980.

SANTOS, Aricê Moacyr Amaral. **Primeiras Linhas de Direito Processual Civil**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SARAIVA, Paulo Lopo. **Direito, Política e Justiça na Contemporaneidade**. Campinas: Edicamp, 2002.

SCHIER, Paulo ricardo. **A Hermenêutica Constitucional**: instrumento para a implementação de uma nova dogmática jurídica. Buenos Aires: Doutrina civil, 1997.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Controle Administrativo da Legalidade do Lançamento Tributário**: Coisa Julgada Tributária. São Paulo: APET e MP Editora, 2005.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 2008.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 42. Edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2019.

SILVA, Sergio André R. G. da. Questionamento Judicial, pela Fazenda Nacional de Decisão Administrativa Final: Análise do Parecer PGFN/CRJ nº1.087/2004. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 12, 2004.

SOBRINHO, Osório Silva Barbosa. **Direito Constitucional de Petição: Exercício da Cidadania**. Brasília: Editora ESMPU, 2016.

SORRENTINO, Thiago Buschinelli. Decisão Final do Processo Administrativo e sua Revisão pelo Poder Judiciário: pode o fisco ingressar em juízo para rediscutir o débito? In: SALOMÃO, Marcelo Viana; PAULA JUNIOR, Aldo de. **Processo Administrativo Tributário Federal e Estadual**, 441. São Paulo: MP Editora, 2005.

SOUSA, José Pedro Galvão de. Tensão entre a Norma e a Ralidade no Direito Constitucional. In: A HISTORICIDADE do Direito e a Elaboração Legislativa. São Paulo: Imprensa, 1970.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SOUSA, Rubens Gomes de. Idéias Gerais para uma Concepção Unitária e Orgânica do Processo Fiscal. **Revista de Direito Administrativo**, São Paulo, p. 19-20, out./dez. 1953.

SOUSA, Rubens Gomes de. Revisão judicial dos atos administrativos em matéria tributária por iniciativa da própria administração. **Revista de Direito Administrativo**. São Paulo: FGV Direito, 1975.

SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO Daniel. **A constitucionalização do direito: fundamentos teóricos e aplicações específicas**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

TEIXEIRA, Tiago Conde. **LINDB e Processo Administrativo Fiscal**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-jan-05/tiago-conde-teixeira-lindb-processo-administrativo-fiscal>. Acesso em: 02 mai 2020.

THE AVALON Project: Documents in Law, History and Diplomacy. Disponível em: [https://avalon.law.yale.edu/17th\\_century/england.asp](https://avalon.law.yale.edu/17th_century/england.asp). Acesso em: 05 maio 2020.

THEIMER, Walter: **História das Idéias Políticas**. Lisboa: Editora Arcadia, 1970.

TOUCHARD, Jean. **História das Idéias Políticas**. São Paulo: Editora Europa America, 1970. v. 4.

URUGUAI, Visconde de. **Ensaio sobre o Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, Typografia Nacional, 1862. v. 1.

VACA, Francisco José Contreras. **Derecho Procesal Civil: Teoría y Clínica**. Universidad Nacional Autónoma de México. Colección Textos Jurídicos Universitarios. 2. ed. Cidade do México: Oxford University Press, 2011.

VILABOIM, Manoel Pedro. Qual o caráter do contencioso administrativo perante a Constituição Federal? **Revista da Faculdade de Direito do Largo São Francisco**, São Paulo, 1983.

VITTORIO CASSONE, Maria Eugenia Teixeira Cassone. **Processo Tributário: Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 2010.

WARD, Omar White. **Teoría General del Proceso: Temas Introdutorios para Auxiliares Judiciales**. 2ª Edição. Costa Rica: Editora Corte Suprema de Justicia, Escuela Judicial, 2008.

WEIL, Prosper e POUYAUD, Dominique. **Le Droit Administratif**. Editora PUF. 2017.

XAVIER, Alberto. **Conceito e Natureza do Acto Tributário**. Coimbra: Almedina, 1972.

XAVIER, Alberto. **Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário**. 2. edição. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

ZANOBINI, Guido. **Corso di Diritto Amministrativo**. 8. ed.. Milão: Imprenta, 1958.