

Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP
Mestrado Profissional em Direito

SEGURANÇA JURÍDICA E PROCESSO
TRIBUTÁRIO:
A IMPOSSIBILIDADE DA REVISÃO JUDICIAL DAS DECISÕES DEFINITIVAS DA
ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA FAVORÁVEIS AOS CONTRIBUINTES

Gustavo Henrique Araujo
Orientador: Dr. Luciano Felício Fuk

Brasília/DF
2024

Gustavo Henrique Araujo

**SEGURANÇA JURÍDICA E PROCESSO
TRIBUTÁRIO:
A IMPOSSIBILIDADE DA REVISÃO JUDICIAL DAS DECISÕES DEFINITIVAS DA
ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA FAVORÁVEIS AOS CONTRIBUINTES**

Dissertação de Mestrado desenvolvida no Programa de Mestrado Profissional em Direito, sob a orientação do professor Dr. Luciano Feliciano Fuk, apresentado para obtenção do Título de Mestre pelo Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP.

Orientador: Prof. Dr. Luciano Feliciano Fuk

Brasília/DF
2024

C146p Araujo, Gustavo Henrique

Segurança jurídica e processo tributário: a impossibilidade de revisão judicial das decisões definitivas da Administração Tributária favoráveis aos contribuintes / Gustavo Henrique Araujo. — Brasília: Instituto Brasileiro Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, 2024.

118 f. il.: color.

Orientador: Prof. Dr. Luciano Feliciano Fuk

Dissertação (Mestrado Profissional em Direito) — Instituto Brasileiro Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP, 2024.

1. Processo administrativo 2. Segurança jurídica - aspectos judiciais 3. Revisão judicial. I. Título

CDDir 341.362

Ficha catalográfica elaborada pela Biblioteca Ministro Moreira Alves
Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa

**Segurança jurídica e processo tributário: a impossibilidade de
revisão judicial das decisões definitivas da Administração Tributária
favoráveis aos contribuintes**

Dissertação de Mestrado desenvolvida no
Programa de Mestrado Profissional em Direito,
sob a orientação do professor Dr. Luciano
Feliciano Fuk, apresentado para obtenção do
Título de Mestre pelo Instituto Brasileiro de
Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP.

Orientador: Prof. Dr. Luciano Feliciano Fuk

Brasília, 02 de dezembro de 2024.

Banca Examinadora

Prof. Dr. Luciano Feliciano Fuk
Orientador

Prof. Dr. Maysa de Sá Pittondo Deligne
Examinadora

Prof. Dr. Fábio Lima Quintas
Examinador

Primeiro, não posso esquecer do meu criador.
Agradeço a DEUS pela saúde e força diária para
avançar em mais uma etapa da vida.

A minha família, pelo amor e carinho.

RESUMO

O presente trabalho foca a interface entre o princípio da segurança jurídica e o processo administrativo tributário e parte do histórico que uma Administração organizada e regulada pela lei não é uma criação jurídica extremamente antiga. Portanto, é impossível imaginar no atual cenário constitucional a Administração Pública exercer suas atividades ao arpejo do princípio da segurança jurídica, que está relacionado à própria ideia do direito. Trata-se de elemento fundamental para o convívio social e o direito, ou seja, a segurança é a razão fundamental que justifica o direito. Diante dessas premissas, o presente trabalho propõe uma análise sobre a possibilidade de revisão judicial das decisões administrativas tributárias, adotando como problema de pesquisa o seguinte questionamento: qual é a viabilidade jurídica de o Poder Judiciário rever as decisões administrativas tributárias favoráveis aos contribuintes? Também objetiva analisar a visão jurisprudencial sobre o interesse de agir de um cidadão e do Ministério Público (MP) para ajuizarem ação judiciais essas decisões administrativas. Quanto à metodologia, em relação às fontes, o estudo estará amparado na pesquisa da bibliografia e da jurisprudência sobre o tema, com uma abordagem qualitativa. O princípio da segurança jurídica é um sobrinício que se concretiza no Processo Administrativo Fiscal (PAF), pela aplicação dos princípios constitucionais, que funcionam como limite ao poder de tributar. Com o amparo na Constituição Federal, o PAF exerce uma “função jurisdicional do Estado”, que é a atribuição para sanar conflitos na aplicação do direito ao caso concreto, resolvendo litígios e dizendo o direito aplicável. Apesar da maioria da doutrina pátria tratar as decisões finais da Administração como coisa julgada administrativa, o presente trabalho segue a corrente que conceitua a decisão da Administração Tributária de conteúdo material favorável ao contribuinte como a dotada de eficácia preclusiva extraprocessual plena.

Palavras-chave: Segurança jurídica. Processo administrativo. Coisa julgada. Revisão judicial.

ABSTRACT

This work focuses on the interface between the principle of legal certainty and the tax administrative process and starts from the history that an Administration organized and regulated by law is not an extremely old legal creation. Therefore, it is impossible to imagine in the current constitutional scenario the Public Administration carrying out its activities in violation of the principle of legal certainty, which is related to the very idea of law. This is a fundamental element for social coexistence and the law, that is, security is the fundamental reason that justifies the law. Given these premises, the present work proposes an analysis of the possibility of judicial review of administrative tax decisions, adopting the following question as a research problem: what is the legal feasibility of the Judiciary reviewing administrative tax decisions favorable to taxpayers? It also aims to analyze the jurisprudential view on the interest of a citizen and the Public Prosecutor's Office (MP) to take legal action against these administrative decisions. As for the methodology, in relation to the sources, it will be supported by the research of bibliography and jurisprudence on the topic, with a qualitative approach. The principle of legal certainty is a principle that is implemented in the Fiscal Administrative Process (PAF), through the application of constitutional principles, which function as a limit to the power to tax. With the support of the Federal Constitution, the PAF exercises a "jurisdictional function of the State", which is the task of resolving conflicts in the application of the law to the specific case, resolving disputes and stating the applicable law. Although the majority of national doctrine treats the Administration's final decisions as administrative res judicata, this work follows the trend that conceptualizes the Tax Administration's decision with material content favorable to the taxpayer as having full extra-procedural preclusive effectiveness.

Keywords: Legal security. Administrative process. Judgment. Judicial review.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

| | |
|---|----|
| Figura 1 – Espécies de decisões administrativas tributárias | 62 |
|---|----|

LISTA DE TABELAS

| | |
|---|----|
| Tabela 1 – Resultado da pesquisa do termo “segurança” nas Constituições brasileiras anteriores à Constituição Federal de 1988 | 32 |
| Tabela 2 – Doutrinadores com posição contrária à Administração | 49 |
| Tabela 3 – Doutrinadores com posição favorável à Administração | 58 |

LISTA DE GRÁFICO

| | |
|---|----|
| Gráfico 1 – Total de Processos X Sem julgamento de Mérito | 69 |
| Gráfico 2 – Total de Processos X Com julgamento de Mérito..... | 70 |
| Gráfico 3 – Procedentes X Improcedentes | 70 |
| Gráfico 4 – Total de Processos X Trânsito em Julgado | 71 |
| Gráfico 5 – Total de Processos X Com Julgamento de Mérito | 75 |
| Gráfico 6 – Mérito X Procedente X Improcedente..... | 76 |

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

| | |
|---------|---|
| ACP | Ação Civil Pública |
| ADPF | Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental |
| AP | Ação Popular |
| CARF | Conselho Administrativo de Recursos Fiscais |
| CF/1988 | Constituição Federal/1988 |
| CPC/15 | Código de Processo Civil de 2015 |
| CTN | Código Tributário Nacional |
| DRJ | Delegacias da Receita Federal de Julgamento |
| LINDB | Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro |
| MP | Ministério Público |
| MPDFT | Ministério Público do Distrito Federal e Territórios |
| PAF | Processo Administrativo Fiscal |
| PGFN | Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional |
| STF | Supremo Tribunal Federal |
| STJ | Superior Tribunal de Justiça |
| TJDFT | Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios |
| TRF-1 | Tribunal Regional Federal da Primeira Região |
| TRF-4 | Tribunal Regional Federal da Quarta Região |

SUMÁRIO

| | |
|--|-----|
| 1. INTRODUÇÃO | 13 |
| 2. O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO | 17 |
| 2.1 Da transformação da Justiça Administrativa até sua plenitude jurisdicional | 17 |
| 2.2 Do processo ou procedimento administrativo tributário | 26 |
| 2.3 A isonomia tributária e o princípio da segurança jurídica | 31 |
| 2.4 O princípio da segurança jurídica e o processo administrativo tributário | 36 |
| 3. DA REVISÃO JUDICIAL DAS DECISÕES DEFINITIVAS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO | 41 |
| 3.1 Do lançamento ao contencioso administrativo tributário | 41 |
| 3.2 Da estabilidade das decisões definitivas proferidas pela Administração Tributária | 46 |
| 3.2.1 Da revisão judicial das decisões administrativas tributárias favoráveis aos contribuintes..... | 48 |
| 3.2.2 Da revisão judicial das decisões administrativas definitivas contrárias aos contribuintes..... | 61 |
| 4. DO RESULTADO DA PESQUISA JURISPRUDENCIAL SOBRE A VIABILIDADE DE UTILIZAÇÃO DE AÇÃO POPULAR E DE AÇÃO CIVIL PÚBLICA CONTRA AS DECISÕES ADMINISTRATIVAS DEFINITIVAS FAVORÁVEIS AOS CONTRIBUENTES | 64 |
| 4.1 Dos resultados da pesquisa jurisprudencial realizada por Bianca Ramos Xavier | 64 |
| 4.2 Da ação popular (AP) | 66 |
| 4.2.1 Da ação popular em matéria tributária | 66 |
| 4.2.2 Do resultado da pesquisa realizada no Tribunal Regional Federal da 1º Região (TRF-1)..... | 69 |
| 4.2.3 Do resultado da pesquisa realizada no Tribunal Regional Federal da 4º Região (TRF-4)..... | 74 |
| 4.3 Das ações civis públicas (ACPs) | 78 |
| 4.3.1 Da ação civil pública em matéria tributária..... | 78 |
| 4.3.2 Do resultado da pesquisa realizada no Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios (TJDFT)..... | 82 |
| 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS | 86 |
| REFERÊNCIAS | 92 |
| Anexo I | 108 |
| Anexo II | 116 |
| Anexo III | 117 |
| Anexo IV | 118 |

1. INTRODUÇÃO

A ideia de uma Administração limitada à legalidade não é uma realidade de existência muito antiga. Durante o período das monarquias absolutas, todos os poderes do Estado desaguavam nas mãos do monarca, com grande fragilidade nas relações entre o Estado e os súditos (Carvalho Filho, 2015).

Com a evolução do Direito Constitucional e a instituição de um Estado Democrático de Direito, surgiu a concepção de Estado submetido ao Direito, nele inseridos todos os valores expressos ou implícitos da Constituição (lei, valores e princípios) e, ainda, a ideia de participação do cidadão na gestão e controle da Administração Pública, uma democracia participativa (Di Pietro, 2009).

A esse contexto está intrinsicamente ligado o princípio da segurança jurídica, o qual se relaciona à própria ideia do Direito.

O princípio da segurança jurídica é apresentado sobre três aspectos: (i) ser cognoscível (uma visão do presente), ou seja, deve ser claro e preciso; (ii) ser confiável, que é uma visão do passado para o presente. Portanto, o Direito deve ser estável, com preservação das situações consolidadas, com a proibição de atingir o direito adquirido, a coisa julgada e o ato jurídico perfeito; e, por fim, (iii) ser calculável, com uma visão do presente para o futuro, de forma a garantir a previsibilidade do Direito (Ávila, 2017).

O princípio da segurança jurídica apresenta, ainda, mais dois aspectos. O objetivo, que está voltado para a estabilidade das relações jurídicas; e o subjetivo, que está ligado à proteção à confiança ou confiança legítima (Ávila, 2012), o qual será fundamental para análise do problema de pesquisa que será apontado mais adiante.

Pode-se constatar, por tais perspectivas, a existência, para conceituação do princípio da segurança jurídica, de um Direito inalterável, que garanta a consolidação das relações processuais. E não importa se a decisão é judicial ou administrativa, todas devem garantir a perenidade dos efeitos jurídicos das relações jurídico-processuais e gerar a devida confiança das decisões tomadas (Moreira, Gomes, 2018).

O Processo Administrativo Fiscal (PAF), como espécie do processo administrativo, também deve ser interpretado e aplicado com base nos princípios constitucionais, que como será detalhado com maior profundidade no próximo capítulo do presente trabalho, serve de limite ao poder de tributar.

Com a maior intervenção do Estado sobre a sociedade, o processo

administrativo galgou especial atenção no Estado Democrático de Direito, tornando-se uma garantia para o contribuinte (Genaro, 2017). Nesse sentido, o art. 5º, LV, da Constituição Federal/1988 (CF/1988) determina que aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

A Administração Pública, no Estado de Direito contemporâneo, exerce suas funções por meio, predominantemente, de atos interligados, em busca de um resultado final, o que possibilita um maior controle das atividades administrativas, com uma natureza processualista (Machado Segundo, 2024, p. 47, *ebook*). Essa processualidade é “meio apto a controlar o ‘inter’ de formação das decisões estatais, o que passou a ser um recurso extremamente necessário a partir da multiplicação e do aprofundamento das ingerências do Poder Público sobre a Sociedade” (Mello, 1997, p. 311).

Na esteira de Odete Medauar, o presente trabalho filia-se aos estudos contemporâneos da processualização da atividade administrativa, “também denominada de jurisdicionalização do processo ou atividade administrativa.” (Medauar, 1993, p. 74).

Para segunda parte do trabalho, no início dos trabalhos tinha-se como um dos objetivos verificar a possibilidade da revisão judicial das decisões administrativas divergentes entre contribuintes na mesma situação fática e jurídica, ou seja, uma decisão administrativa proferida em discordância ao princípio da isonomia. No primeiro momento, visualizava-se como uma decisão legal, eficaz e válida, mas que poderia ter seu mérito revisto pelo Judiciário por não ser isonômica.

Ademais, buscou-se levantar a viabilidade de a própria Fazenda Pública ingressar no Poder Judiciário para rever tais decisões administrativas, assim como eventual possibilidade da discussão por Ação Popular (AP), ajuizada por cidadão, ou Ação Civil Pública (ACP), de autoria do Ministério Público (MP).

No entanto, durante os estudos sobre o princípio da segurança jurídica, ficou evidenciado que uma manifestação da Administração Pública não igualitária é um posicionamento ilegal e contrário ao princípio da segurança jurídica e, não, uma decisão administrativa que necessita de revisão de mérito.

Nesse sentido, Costa (2012) afirma que, no campo do Direito Tributário, o princípio da segurança jurídica também tem relevante importância, e o descreve como: (i) a existência de instituições estatais que deverão se reger pelos princípios da legalidade, da razoabilidade e da boa-fé; (ii) a estabilidade das relações jurídicas oriundas da durabilidade das normas jurídicas e da observância da anterioridade e da

irretroatividade das leis; e (iii) soluções isonômicas para situações iguais ou próximas.

Ocorre que, como será aprofundado no terceiro capítulo do presente trabalho, mesmo que ainda embasada em institutos do Direito Processual Civil, a maioria dos estudiosos do Direito Administrativo Tributário vedam a possibilidade de a Administração recorrer ao Poder Judiciário para rever a decisão administrativa definitiva favorável ao contribuinte (Neto, 2016).

Agora, ponto que merece melhor aprofundamento é o entendimento da jurisprudência sobre a possibilidade de ajuizamento de AP e ACP para questionar judicialmente as decisões administrativas favoráveis ao contribuinte.

Diante dessas premissas, o presente trabalho propõe uma análise sobre a possibilidade de revisão judicial das decisões administrativas tributárias, adotando como problema de pesquisa o seguinte questionamento: qual é a viabilidade jurídica de o Poder Judiciário rever as decisões administrativas tributárias favoráveis aos contribuintes? Também objetiva analisar a visão jurisprudencial sobre o interesse de agir de um cidadão e do MP para questionar judicialmente essas decisões administrativas.

Para tanto, o trabalho terá início com a análise dos processos judiciais relacionados no Anexo II da tese de Doutorado em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC SP) (Xavier, 2016), e demais processos encontrados que tramitam no Tribunal Regional Federal da Primeira Região (TRF-1). Em seguida, a partir da busca realizada na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), em especial o voto da Ministra Regina Helena Costa, relatora do RESP nº 1.608.161/RS (Brasil, 2024), tomou-se conhecimento que um Auditor-Fiscal da Receita Federal ingressou com várias ações populares no Tribunal Regional Federal da Quarta Região (TRF-4), para declarar a nulidade de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) concedido a associações beneficentes, será realizada extração de julgados deste TRF-4. Por fim, considerança a experiência do autor do presente trabalho como Auditor Fiscal da Receita do Distrito Federal, será realizada pesquisa de Ações Cíveis Públicas interpostas no Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios (TJDFT) pelo Ministério Público do Distrito Federal e Territórios (MPDFT), contra decisões administrativas favoráveis a contribuintes.

O trabalho buscará também: (i) apreciar a visão doutrinária sobre a transformação da justiça administrativa até uma eventual plenitude jurisdicional; (ii) analisar o princípio da segurança jurídica e o princípio da isonomia; (iii) analisar o princípio da segurança jurídica no processo administrativo tributário; (IV) apreciar a

estabilidade das decisões proferidas pela Administração Tributária.

Quanto à metodologia, em relação às fontes, estará amparada na pesquisa da bibliografia e da jurisprudência sobre o tema, com uma abordagem quantitativa e qualitativa.

Em sua estrutura, o trabalho divide-se em três partes. Na primeira, será analisado o princípio da segurança jurídica no Processo Administrativo Tributário, com foco na transformação da justiça administrativa até sua plenitude jurisdicional, no princípio da segurança jurídica e no princípio da isonomia e sua aplicação ao processo administrativo.

Na sequência, na segunda parte, estudará o tema sobre a revisão judicial das decisões no processo administrativo tributário, sobre a real existência de um processo nas demandas administrativas tributárias. Para isso deverá ser avaliado o lançamento e o contencioso administrativo tributário. Por fim, busca-se aprofundar sobre a existência de uma estabilidade processual das decisões definitivas proferidas pelas Administrações Tributárias e a possibilidade de revisão judicial dessas decisões.

A terceira e última parte trará os resultados da pesquisa jurisprudencial realizada no TRF-1, no TRF-4 e no TJDFT. A escolha do primeiro tribunal

2. O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

2.1 Da transformação da Justiça Administrativa até sua plenitude jurisdicional

Uma Administração embasada na legalidade não foi sempre uma realidade das civilizações. Durante as monarquias absolutas, a Administração era utilizada como um instrumento para realizar os desejos pessoais do monarca. Todo poder pertencia ao soberano, e sua vontade era a lei, que deveria ser obedecida por todos os seus servos (Di Pietro, 2006).

Esse período, chamado de Estado de Polícia, estabeleceu um direito ilimitado de administrar. O rei não seria submetido aos Tribunais, pois seus atos não eram limitados por eles. Na realidade, não se pode falar em Tribunais independentes, pois era o próprio rei que decidia os conflitos existentes. Nessa fase, formou-se a teoria da irresponsabilidade administrativa do Estado (Di Pietro, 2015).

A mudança para uma Administração organizada e regulada pela lei¹, como ensinado por Eduardo García de Enterría (2010, p. 5):

[...] foi uma criação jurídica inteiramente nova, sem paralelo nas bases históricas que sustentam todo o direito ocidental (direito romano, direito germânico, *ius commune* medieval ou moderno, o *common law*, o direito natural e das gentes — salvo, conforme veremos, nas construções de Rousseau e de Locke).

Na lição do mesmo autor (2010), a jurisdição administrativa surge com a Revolução Francesa, em 1789, sintetizando um dos princípios básicos de Rousseau, segundo o qual a lei estava acima do homem. O princípio foi transmitido diretamente à Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, consolidando-se no século XIX, com grande desenvolvimento no século XX e recém-inaugurado no século XXI. Tal constatação, da sujeição geral do poder e da obediência à legalidade, foi denominada pelas fontes doutrinárias como “o reino da lei”².

Portanto, o Direito Administrativo nasceu com as revoluções que acabaram com o antigo regime absolutista existente na idade média. Nas palavras de Oswaldo Aranha

¹ De facto, a evolução histórica não foi em sentido linear, antes apresenta avanços e retrocessos, e em qualquer caso não começou no século XIX. AMARAL, Diogo Freitas do. *Curso de Direito Administrativo*. vol. I, 2. ed. Coimbra: Almedina, 2005. p. 52.

² Aprofundar em ENTERRÍA, Eduardo García de. *As transformações da justiça administrativa: da sindicabilidade restrita à plenitude jurisdicional*. Trad. Fábio Medina Osório. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

Bandeira de Mello (1979, p. 52), o Direito Administrativo³:

constitui disciplina própria do Estado Moderno, ou melhor, do chamado Estado de Direito, porque só então se cogitou de normas delimitadoras da organização do Estado-poder e da sua ação, estabelecendo balizas às prerrogativas dos governantes, nas suas relações recíprocas, e, outrossim, nas relações com os governados. Na verdade, o Direito Administrativo só se plasmou como disciplina autônoma quando se prescreveu processo jurídico para atuação do Estado-poder, através de programas e comportas na realização das suas funções.

Não caracterizou uma ruptura total com o Regime anterior, mas trouxe à Revolução Francesa as seguintes novidades: a) surgimento de preceitos obrigatórios para as autoridades administrativas; b) reconhecimento de direitos dos particulares perante a Administração e respectivos remédios jurisdicionais; c) profunda elaboração doutrinária específica; d) importância da jurisprudência administrativa que vinculava a Administração e norteava a produção de institutos jurídicos (Medauar, 2003).

Na visão de alguns estudiosos brasileiros, como Gustavo Binembom, Humberto Ávila e Daniel Sarmiento, o Direito Administrativo tem uma origem autoritária, que nasceu para proteger os interesses econômicos e políticos da burguesia (Di Pietro, 2006). Miguel Reale, não obstante reconhecer o caráter autoritário da origem do Direito Administrativo, afirma que é necessário separar o aspecto político do jurídico, concluindo: "O Direito Administrativo, embora vinculado originariamente a interesses políticos e econômicos burgueses, transcendia esses objetivos, representando, desde o início, uma das vertentes realizadoras do Estado de Direito de cunho liberal." (Reale, 1990, p. 82).

Na sua formação, assim como no Direito Constitucional, teve preponderância para o Direito Administrativo, já na era do Estado Moderno, o conceito de Estado de Direito, conforme o qual os governantes deveriam ser submetidos ao princípio da legalidade e ao princípio da separação de poderes. Com origem em um Direito não legislado, foi implementado nas lacunas previstas na legislação, o que resultou em vários princípios informativos do Direito Administrativo, ainda hoje vigentes em vários sistemas: o da responsabilidade civil da Administração, o da alteração unilateral dos

³ Cabe ressaltar que, antes mesmo da Revolução Francesa, já existiam documentos jurídicos de limitação do poder estatal como a Magna Carta de João Sem Terra de 1215. Ocorre que a sistematização dessas limitações estatais somente será efetiva após a citada revolução norte-americana. Nesse sentido: TÁCITO, Caio. Poder de polícia e polícia do poder. In: *Temas de Direito Público* (Estudos e Pareceres). Renovar. Rio de Janeiro. 1997. p. 546.

contratos administrativos, os concernentes ao regime jurídico especial dos bens do domínio público, a teoria da nulidade dos atos administrativos (Di Pietro, 2006).

Como um sistema jurídico de normas e princípios, o Direito Administrativo somente tem existência com a instituição do Estado de Direito, no momento em que o Poder criador do Direito passou também a respeitá-lo (Carvalho Filho, 2015). A atividade arbitrária se transforma em atividade jurídica (Tácito, 1986).

Sobre a existência do Direito Administrativo e o Estado de Direito, Marçal Justen filho (2009, p. 10) elucida que:

Antes da afirmação do Estado de Direito, a atividade administrativa do Estado era pouco permeável ao direito e ao controle jurisdicional. Os atos do governante não comportavam controle, sob o postulado de que o rei não podia errar ou que o conteúdo do direito se identificava com a vontade do príncipe. A consagração do Estado de Direito refletiu a tendência a eliminar os critérios religiosos e carismáticos como fundamento da legitimação do poder político, já que em um Estado de direito prevalece as leis, e não a vontade do governante.

No Brasil não foi diferente. Afirmam os estudiosos do Direito que, em nossas terras, o Direito Administrativo teve início com a criação de cátedra específica na Faculdade de Direito de São Paulo e na de Recife, em 1851 e a repercussão no Brasil das várias obras sobre a matéria publicadas na Europa (Almeida, 2015).

Cita Hely Lopes Meirelles (1998, p. 49) que:

O Direito Administrativo no Brasil não se atrasou das demais nações. Em 1851 foi criada essa cadeira (Dec. 608, de 16.8.1851) nos cursos jurídicos existentes, e já em 1857 era editada a primeira obra sistematizada – Elementos de Direito Administrativo Brasileiro – de Vicente Pereira do Rego, então professor da Academia de Direito do Recife.

Nas lições de Alexandre Barros de Castro (2008), no Brasil Colônia não podia se falar em um verdadeiro “contencioso”, como estudado atualmente, pois vigorava nessa época a jurisdição una e, em seu final, o arremedo de um “contencioso administrativo tributário”. No entanto, no Brasil Império, com o rompimento com o antigo dominador, surgiram propostas de mudanças radicais, que geraram no final de 1830 quase toda a extinção do contencioso administrativo. Ato seguinte, com a insatisfação da Fazenda Pública com algumas decisões do judiciário, começou uma lenta insinuação do “contencioso administrativo”, mas essa posição encontrava entraves na legislação da época. Nesse histórico, Castro (2008) lembra a criação do Conselho do Estado, pela Lei de 23 de novembro de 1841, o qual passou a ser o principal órgão do “contencioso

administrativo”. Todo o esforço para consolidação desse contencioso no Brasil chegou ao absurdo de, no Decreto nº 2.343, de 29 de janeiro de 1859, conferir ao ministro da Fazenda atribuições de juiz. Não bastasse tal dispositivo, o art. 25⁴ do citado Decreto concedeu a algumas decisões administrativas força de Sentença dos Tribunais de Justiça. Apesar desse histórico, “é impróprio afirmar que o Brasil adotou o modelo francês de jurisdição administrativa no Brasil Império. Ainda que aquele modelo tenha servido de inspiração para a criação de tribunais administrativos [...]” (Deligne, 2020, p. 44).

Aliás, as configurações do Direito Administrativo permaneceram relativamente estáveis até metade do século XX. A partir de uma mudança no quadro político-institucional, com a presença de Estado intervencionista, Estado-Providência, Estado do Bem-Estar, o fracionamento do poder político, com o acréscimo aos direitos e garantias individuais dos direitos sociais, a extensão do sufrágio e uma maior hegemonia do Executivo levaram à necessidade e evolução do Direito Administrativo criado no século XVIII (Medauar, 2021).

Para o Estado Liberal de Direito, que se preocupava com as liberdades do cidadão, o princípio da legalidade tinha sentido estrito: a Administração pode fazer tudo o que a lei não proíbe. Era, portanto, um princípio de vinculação negativa, o qual se identifica com o princípio da autonomia da vontade, sujeito à lei aprovada pelo Parlamento. No entanto, nessa etapa do Direito Administrativo, a legalidade somente se aplicava na atuação administrativa das restrições aos direitos individuais. Em tudo o mais, a Administração Pública tinha liberdade para agir. Merece destaque que, com o intuito de afastar a desigualdade social decorrente do Estado Liberal, que considerava o Estado um “inimigo” da sociedade, surgiu o Estado Social de Direito (*Welfare State*), em que a Administração Pública ampliou suas atividades para abranger as áreas econômica e social, com fortalecimento do Poder Executivo. O princípio da legalidade foi ampliado para abranger os atos normativos editados pelo Poder Executivo. Agora, a Administração somente podia fazer o que a lei permitia (princípio da vinculação positiva (Di Pietro, 2009)).

Por conseguinte, com a crise do Estado Social, ocorre o “retorno do pêndulo”, com a volta da participação dos particulares em diversas atividades antes praticadas pelo Estado, inclusive naquelas que eram exclusivamente desempenhadas pelo Poder Público

⁴ “Art. 25. As decisões dos Chefes das Repartições de Fazenda, do Tribunal do Tesouro e do Ministro da Fazenda, em matérias de sua competência de natureza contenciosa, terão a autoridade e a força de Sentenças dos Tribunais de Justiça.”

(Tácito, 1995). Segundo o autor, “o comando de uma nova ordem constitucional vai desembocar, em suma, em uma revisão e ampliação dos institutos de direito administrativo, na medida em que a administração representa o braço operante do Estado intervencionista.” (1986, p. 43).

Na era do Brasil República, a Constituição de 1981, marcada pelo nacionalismo e pelo liberalismo, não fazia referência ao termo “contencioso administrativo”. A Constituição de 1934, na linha da anterior, também não trazia qualquer previsão legal quanto ao contencioso. Assim, a jurisdição una continuava a prevalecer no país, mesmo na Constituição de 1946 e na de 1967. A Emenda Constitucional nº 1, no entanto, configurou um contencioso administrativo tributário, o qual supera e substitui a decisão judicial de primeira instância, sendo a instância revisora o Tribunal Federal de Recursos. Ocorre que a falta de legislação complementar sobre a matéria inviabilizou que a previsão constitucional se transformasse em realidade prática (Castro, 2008).

A instituição de um Estado Democrático de Direito traz duas ideias principais, inerentes a esse Estado. Primeiro, uma concepção ampliativa do princípio da legalidade, que vincula a lei aos ideais de justiça. Assim, o Estado estaria submetido ao Direito, inseridos todos os valores expressos ou implícitos da Constituição (lei, valores e princípios). Segundo, a ideia de participação do cidadão na gestão e controle da Administração Pública, uma democracia participativa. Intrinsecamente ligada à ideia de participação, ocorreu a processualização do Direito Administrativo, com a exigência constitucional do devido processo legal (Di Pietro, 2009).

No ensinamentos de Cleide Previtalli Cais, a "processualização do direito tributário coincide com a conquista da "processualização do direito criminal" (2009, p. 246-247).

Outro avanço foi a passagem da Constituição para o centro do sistema jurídico, que é relativamente recente. Na linha dos ensinamentos de Luís Roberto Barroso (2008), essa concepção trouxe a expansão das normas constitucionais, cujo conteúdo material e axiológico se irradia por todo o sistema jurídico com uma força normativa, passando a ser base de validade de todas as normas infraconstitucionais. Além disso, condiciona a interpretação de todos os ramos do Direito, público ou privado, e vincula os Poderes estatais. Portanto, conclui o autor, a Constituição figura hoje no centro do sistema jurídico, de onde irradia sua força normativa, dotada de supremacia formal e material (2008, p. 43).

O Direito Constitucional, sob uma visão neoconstitucionalista, tem como marco

histórico o constitucionalismo do pós-guerra, especialmente na Alemanha e na Itália, com forte influência na Constituição Federal de 1988 (CF/1988). A base filosófica é o pós-positivismo e tem como marco teórico o reconhecimento de força normativa à Constituição; a expansão da jurisdição constitucional e o desenvolvimento de uma nova dogmática da interpretação constitucional (Barroso, 2006).

Gustavo Binnebojm (2007, p. 103), quanto ao surgimento e evolução do neoconstitucionalismo, nos ensina que:

O constitucionalismo moderno surge quando da separação dos regimes absolutistas, advindo da necessidade de contenção do poder do Estado. Tal escopo instrumentalizou-se a partir da proteção de um conjunto de direitos que, positivados na Constituição, foram erigidos a um nível hierárquico superior. [...] A grande inovação das Constituições da modernidade consiste em que, permeadas pelos ideais humanistas, posicionam o homem no epicentro do ordenamento jurídico, verdadeiro fim em si mesmo, a partir do qual se irradia um farto elenco de direitos fundamentais. Tais direitos têm assento, sobretudo, nas ideias de dignidade da pessoa humana e de Estado Democrático de Direito, servindo, concomitantemente, à legitimação e à limitação do poder estatal.

Entende o mesmo autor (2007, p. 65) que o neoconstitucionalismo “[...] realiza uma verdadeira filtragem constitucional do direito, de modo a reintegrar os seus institutos, buscando-se não só evitar conflitos com a Lei Maior, mas também potencializar os valores e objetivos que esta consagra”.

No campo do Direito Administrativo, a sua constitucionalização inseriu em seu domínio normativo os princípios constitucionais, gerais e específicos, com a superação ou reformulação de paradigmas tradicionais, como, entre outros, a redefinição da ideia de supremacia do interesse público sobre o interesse privado; a vinculação do administrador à Constituição e a possibilidade de controle judicial do mérito do ato administrativo (Barroso, 2008).

Com o compromisso de realização de direitos coletivos e produção ativa dos valores humanos, o Direito Administrativo tem como objetivo a realização de valores fundamentais, cuja afirmação é inquestionável e não pode ficar à escolha individual ou egoísta (Filho, 2009, p. 3).

Nessa visão, a Constituição de 1988 delineou o sistema de direitos fundamentais, em conjunto com o princípio da democracia, e sendo fundamentais na definição e contornos da atividade administrativa. “À centralidade desses pilares constitutivos e legitimadores da ordem constitucional, deve corresponder uma igual centralidade na organização e funcionamento da Administração Pública” (Binebojm, 2007, p. 766).

Diante desse contexto de constitucionalização do Direito Administrativo, outro ponto a ser abordado é a possibilidade do exercício da função jurisdicional pela Administração Pública. Segmento teórico afirma que a viabilidade já estava presente na Constituição Federal de 1981, visto que seu art. 33 previa a competência privativa do Senado para julgar o Presidente da República e os funcionários federais designados pela Constituição, sem possibilidade de revisão do Poder Judiciário. Na atual Carta Magna, esse poder jurisdicional administrativo está garantido pela observância do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa (Deligne, 2020).

Entretanto, embora reconheça a aplicação desses princípios constitucionais na seara administrativa, Luis Eduardo Schoueri e Gustavo Emílio Contrucci A. de Souza (1998) relatam que, no âmbito administrativo, não existe lide, um conflito de interesses a ser solucionado e, portanto, não há contencioso administrativo. Como o lançamento é uma atividade plenamente vinculada, o procedimento não discute o direito da Administração, mas sim o dever de constituir o crédito tributário. Apesar de reconhecer que o Estado também aplica a lei para dirimir conflito, Regina Helena Costa (2022) entende que, diversamente do processo judicial, o aplicador da lei é parte e juiz, e, nesse cenário, o juiz é imparcial.

Em sua explanação, Hugo de Brito Machado (2009, p. 159) explica que “os órgãos de julgamento administrativos não exercem poder jurisdicional. [...] Nada mais são do que departamento do Executivo, aos quais o ordenamento jurídico atribui a função de dizer à Administração dos seus limites jurídicos”.

O autocontrole ou autotutela da Administração deve ser diferenciada de seu poder jurisdicional, pois o processo administrativo, diferente do processo oficioso (procedimento de fiscal), que se instaura com uma prestação resistida do sujeito passivo e, por consequência, inicia o exercício da função jurisdicional contenciosa, com objetivo de declarar o direito aplicável em face das afirmações contraditórias. Existiria, então, a denominada Administração Judicante, diferente da atividade de fiscalização e lançamento na Administração Ativa (Souza, 1953). Paulo Cesar Conrado (2004, p. 108) compreende que a atividade desenvolvida pela Administração nos processos administrativos é, “mesmo que atipicamente, manifestação jurisdicional”, tendo em vista que “(i) é estatal (aspecto subjetivo do conceito de jurisdição) e (ii) tende à composição de conflitos (aspecto objetivo do mesmo conceito)”.

Após um estudo comparado das Constituições brasileiras e do levantamento dos pensamentos doutrinários, Deligne (2020) afirma que a opção pela tese do exercício de

autotutela não observou de forma suficiente clara as normas constitucionais, bem como não fez a necessária distinção entre “poder” e “função jurisdicional”.

Carnelutti (1958) já alertava para tal distinção, ao dizer que o termo jurisdição tem duplo significado, podendo representar tanto a função jurisdicional do Estado como o “Poder” jurisdicional do Estado, este último exercido exclusivamente pelo Poder Judiciário.

Leciona essa corrente doutrinária que a função jurisdicional é a atribuição para sanar conflitos na aplicação do Direito ao caso concreto, resolvendo litígios e dizendo o Direito aplicável (Silva, 2005). O Poder jurisdicional, por sua vez, seria o órgão “competente” para resolução de conflito na posição de terceiro perante as partes conflitantes (Carnelutti, 1958).

Perfilhando tal caminho, temos o entendimento de Conrado (2012, p. 103), que afirma:

Não obstante o entendimento de renomado juristas quanto à impossibilidade do amplo exercício da atividade jurisdicional pela Administração Pública no Processo Administrativo, entendemos de forma diversa, pois temos que a atividade jurisdicional não é uma prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário, não sendo crível qualquer restrição a uma garantia constitucionalmente assegurada aos cidadãos, devendo assim o Processo Administrativo ser efetivamente visto como “dever estatal que objetiva a composição de conflitos de interesses.

A atuação concreta do Poder Público é exercida pela Administração Ativa e tem por objetivo a atuação concreta da vontade do Estado declarada abstratamente na lei. É uma atividade funcional, para aplicação da lei ao caso concreto, que não visa fazer justiça nem declarar direito. A Administração Judicante, em contrapartida, objetiva solucionar controvérsias, de acordo com a legislação posta, em decorrência de questionamento do exercício da Administração Ativa e, diferente desta última, que busca o interesse público, a Judicante defende o direito da ordem jurídica. Portanto, a função Judicante da Administração “(...) é essencialmente a mesma do Poder Judiciário” e, por isso, “só podendo ser conceituada substancialmente em função do elemento essencial da existência de uma pretensão jurídica posta em termos contraditórios” (Souza, 1952, p.445-445).

Em suma, a preservação do interesse público individual esgota-se no âmbito da Administração Ativa. Ao tempo que o interesse jurídico objetivo desdobra-se em dois estágios sucessivos: Administração Judicante (autocontrole) e Poder Judiciário (Souza,

1952).

Para Eduardo Domingos Bottallo (2006), seguindo Sousa (1952), é preciso diferenciar a função da Administração Ativa da Administração Judicante. A primeira consiste na produção de atos jurídicos concretos, em que o Estado surge em uma posição de superioridade ante as demais partes, tendo as relações que dela resultam um plano vertical. Na segunda, busca-se solucionar as controvérsias surgidas com os administrados em consequência da atividade da Administração Ativa, devendo ser aplicado o Direito. Ademais, explica que a função Judicante na esfera administrativa não é diferente da exercida pelo Poder Judiciário, pois o exercício dessa função também tem conflito de interesses, realizando trabalho de interpretação do direito controvertido, que, por fim, resolverá uma situação contenciosa.

No entendimento de Minatael (2007), existe uma evidente pretensão resistida, sendo, de um lado, o direito pleiteado no ato administrativo tributário e, de outro, o direito do sujeito passivo da relação jurídica tributária. Portanto, divergindo da doutrina que entende que o art. 5º, LV, da CF/1988 não se aplica à Administração Pública, esse segmento defende que uma das competências atribuídas à Administração Pública é a de solucionar conflitos, reconhecendo que o processo administrativo é “instrumento hábil para dirimir conflitos, tanto que assegura às partes que se colocam em litígio (‘litigantes’), quer na esfera judicial ou administrativo, o devido respeito ao contraditório e a ampla defesa” (Leão, 2018, p. 184-85).

Para Maysa de Sá Pittondo Deligne (2020), o exercício de jurisdição pela Administração Pública está em conformidade com alterações legislativas feitas na Lei de Introdução das Normas ao Direito Brasileiro (Decreto-Lei nº 4.657, de 1942 – LINDB) pela Lei nº 13.655, de 2018, pois se teria evidenciado a relevância das decisões tomadas no exercício de função jurisdicional, ainda que fora da esfera do Poder Judicial.

A mesma autora (2020) lembra que, com a inclusão do art. 19-A, § 1º, da Lei nº 10.522, de 2002 pela Lei nº 13.874, de 2019, os Auditores Fiscais da Administração Tributária Ativa deverão adotar o “entendimento a que estiverem vinculados, inclusive para fins de revisão de ofício do lançamento e de repetição de indébito administrativa”, que, para ela, alcançaria uma decisão administrativa proferida em sede de contencioso.

Portanto, reconhece-se que, no processo administrativo tributário, que será estudado no terceiro capítulo deste trabalho, um verdadeiro exercício da função jurisdicional, por meio do qual o julgador administrativo profere decisão administrativa jurisdicional, concretiza a lei especial para o caso concreto (Deligne, 2020).

2.2 Do processo ou procedimento administrativo tributário

Antes de adentrar o tema principal do presente capítulo, o primeiro ponto que deve ser enfrentado é a real existência de um processo administrativo tributário, ou seja, analisar se, na verdade, haveria apenas procedimentos administrativos.

Com a maior intervenção do Estado sobre a sociedade, o processo administrativo galgou especial atenção no Estado Democrático de Direito, tornando-se uma garantia para o contribuinte (Genaro, 2017). Nesse sentido, o art. 5º, LV, da CF/1988 determina que aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

A Administração Pública, no Estado de Direito contemporâneo, exerce suas funções por meio, predominantemente, de atos interligados, em busca de um resultado final, o que possibilita um maior controle das atividades administrativas, com uma natureza processualista (Machado Segundo, 2024, p. 47, *ebook*). Essa processualidade é “meio apto a controlar o ‘inter’ de formação das decisões estatais, o que passou a ser um recurso extremamente necessário a partir da multiplicação e do aprofundamento das ingerências do Poder Público sobre a Sociedade” (Mello, 1997, p. 311).

A doutrina pátria reconhece algumas teorias da natureza jurídica do processo. As três teorias principais, que representam momentos históricos diferentes, são a *imanente*, a *privatista* e a *publicista*. No primeiro momento da história processual, não existia autonomia do direito processual, este era considerado como mero conjunto de formalidades com objetivo de garantir o direito material. O processo era confundido como um procedimento (*immanentista*) (Neves, 2015).

Em uma segunda etapa, o processo passou por várias evoluções em seu conceito. Os estudiosos do Direito apontam que essa fase tem como expoentes Oskar Von Bulow, Adolf Wach, James Goldschmidt, entre outros. Nessa época surgiram os conceitos de processo como contrato, como quase contrato, como situação jurídica, culminando por prevalecer a tese do processo como uma relação jurídica (Beraldo, 2015).

Conforme relata Maria Carolina Silveira Beraldo (2015, p. 13), deve-se a Bulow “a tarefa de ter estabelecido a distinção entre os termos *processo* e *procedimento*”. Assim, além da sua autonomia ante o direito material, o vocábulo “processo” é tratado como sinônimo de “processo Jurisdicional” (Moreira, 2017), exteriorizado por meio do *procedimento* (Neves, 2015).

Egon Bockmann Moreira (2017, p. 49) destaca que, no pensamento de Enrico

Tullio Liebman, *procedimento* é o conjunto de atos “como as fases de um caminho que se percorre para chegar ao ato final, no qual se identificam a meta do itinerário preestabelecido e ao mesmo tempo o resultado de toda a operação”; e *processo* determina “a existência de toda uma série e posições e de relação recíprocas entre os seus sujeitos, as quais são juridicamente e formam, no seu conjunto, uma relação jurídica, a relação *jurídica processual*”.

No entanto, a partir dos estudos de Elio Fazzalari, parte da doutrina passou a criticar a teoria da relação jurídica, defendendo a existência do processo como um procedimento em contraditório, com a ideia de um “módulo processual” (Beraldo, 2015, p. 15), pois o procedimento tem atos interligados de maneira lógica e é regido por determinadas normas. Na prática, cada ato deve ser realizado com a participação das partes em contraditório (Neves, 2015).

Na visão de Marinoni (2020, n.p):

A teoria da relação jurídica processual se é capaz de demonstrar o que acontece quando o litigante vai em busca do juiz em face daquele que resiste à sua pretensão, encobre as intenções do Estado ou de quem exerce o poder, além de ignorar as necessidades das partes, assim como as situações de direito material e as diferentes realidades dos casos concretos.

Portanto, não é possível ver o processo como mera relação jurídica processual, em face do Estado constitucional e dos direitos fundamentais. Ele deve ser contextualizado com a participação das partes na decisão, bem como com o tratamento adequado ao direito material posto em debate (Moreira, 2017).

Nesses termos, afirma Cassio Scarpinella Bueno (2020, p. 118) que a análise e a interpretação do processo deve ser baseada na Constituição Federal de 1988, denominado “modelo constitucional de direito processual civil”. O mesmo autor destaca que o processo não é exclusivo do Poder Judiciário, pois é inerente ao atuar do Estado.

Dessa forma, em estudos pós CF/1988, alguns autores passaram a defender, mesmo considerando que a jurisdição era monopólio do Poder Judiciário, que a Administração Pública tinha atribuição de resolver litígios por meio de processos, como uma amplitude do processo para além da jurisdição. Grinover utilizava o termo processualidade para definir tal fenômeno. Medauar, por sua vez, apropriou-se da terminologia processualização (Deligne, 2020).

E no Direito Administrativo, existe um processo administrativo ou seria apenas um procedimento administrativo? Para certa corrente doutrinária, o conceito de processo abrange o de “procedimento”. Em lado oposto, outros sustentam a autonomia entre os

institutos (Nunes, 2019).

Logo de início é importante trazer o entendimento de Odete Medauar (1993, p. 74) sobre a previsão constitucional sobre o processo administrativo: “[...] filia-se à tendência contemporânea de processualização da atividade administrativa, também denominada de jurisdicionalização do processo ou atividade administrativa”.

Para os doutrinadores Carlos Ari Sunfeld, Lúcia Valle Figueiredo e Marçal Justen Filho, no Direito Administrativo haveria, apenas, um procedimento administrativo (Moreira, 2017)⁵. Para essa corrente, o termo processo deve ser afastado, tendo em vista a inexistência dos seguintes princípios da jurisdição: primeiro, o Poder Judiciário exerce o monopólio da Jurisdição, como se depreende do art. 5º, XXXV, da CF/1988, e, assim, o Brasil teria adotado o modelo norte-americano de uma *lex una iurisdictio*; segundo, a jurisdição precisa da existência da figura de um terceiro imparcial (Didier Jr., 2007).

Na lição de Hugo de Brito Machado Segundo (2024, p. 5, *ebook*):

processo administrativo no qual se faz o controle interno da legalidade de atos da Administração Pública, o qual não necessariamente põe termo ao conflito de interesses de forma definitiva, mas não deixa de ser uma sequência de atos cuja finalidade é a aplicação de normas pelo Poder Executivo, no exercício de uma autotutela vinculada, mais propriamente denominada autocontrole.

Por outro ângulo, ao visualizar o termo “processo” em um sentido amplo, sem restrição à relação jurídica judicial, “de modo a abranger os instrumentos que se utilizam os três Poderes do Estado – Judiciário, Legislativo e Executivo – para consecução do seu fim”, existe uma corrente teórica que defende que a Administração Pública exerça função jurisdicional na solução de litígios em contraditório, aplicando o direito ao caso concreto (Di Pietro, 2015, p. 764).

Adotando-se a premissa de um processo em sentido amplo, haveria processos semelhantes ao processo judicial, com participação e influência das partes no resultado final, com resolução de conflito. São atividades de caráter jurisdicional ou “quase jurisdicional”. Assim, o procedimento seria o conjunto de atos sob seu aspecto formal, e o processo o mesmo conjunto de atos por seu aspecto substancial (Machado Segundo, 2024).

⁵ A análise das posições doutrinárias foi realizada por Egon Bockmann Moreira, em seu livro *Processo Administrativo: princípios constitucionais*, a Lei 9.784/1999 e o Código de Processo Civil/2015.

Ocorre que a distinção entre processo e procedimento administrativo deve seguir alguns parâmetros objetivos para permitir a separação jurídica desses termos. O primeiro critério seria o “normativo”. Como visto acima, a CF/1988, no art. 5º, LV, referiu-se às locuções “processo judicial” e “processo administrativo”, o que, para Nunes (2019), já seria suficiente para determinar que no Direito brasileiro há somente “processos”. O legislador federal seguiu a mesma trilha da Constituição, pois, na edição da Lei nº 9.784, de 1999 (Brasil, 1999), utilizou o termo “processo administrativo”, deixando o termo “procedimento” unicamente para tratar de ritos (arts. 23, 34, 47 e 64-A). Ainda no campo legislativo, o art. 15 da Lei nº 13.105, de 2015 (Brasil, 2015), que instituiu o Código de Processo Civil em vigor, versa que, “na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente”.

Para Marçal Justen Filho (2002, p. 560), apesar de o dispositivo constitucional referir-se a “processo administrativo”, o mencionado dispositivo impede que “a competência estatal seja utilizada para sacrificar o interesse privado sem a possibilidade do interessado fiscalizar a atuação dos agentes públicos e ser previamente ouvido”. Leciona Schoueri e Souza (1998) que o termo processo empregado na Constituição foi utilizado em acepção vulgar.

Um outro ponto a ser estudado dentro deste tema é o “critério da lide”. Para a corrente que defende a existência de um procedimento administrativo, não existiria um contencioso administrativo tributário, pois não se tem uma lide, mas apenas um conflito de interesses a ser solucionado (Schoueri; Souza, 1998). Seria, como defendido pela maioria considerável dos doutrinadores, o exercício do princípio da autotutela dos atos da Administração, e não uma atividade jurisdicional (Deligne, 2020).

Entretanto, o próprio Marçal Justen Filho (2009), que segue o entendimento da existência de um “procedimento administrativo”, afirma que utilizar a lide como um argumento do processo não pode ser visto como algo extremo, ao ponto de dizer que só existe uma lide quando se estiver perante um juiz.

Na evolução civilizatória, atualmente não seria possível imaginar a solução de uma controvérsia, de modo justo, sem a presença do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa. Nesse contexto, o termo “processo” deve ser empregado para caracterizar o procedimento revestido dessas características (Nunes, 2019). Portanto, “o Processo define-se por sua qualidade-regente do procedimento. Quando o procedimento não se faz em contraditório, tem-se somente procedimento, não processo”

(Leal, 2008. p. 93)⁶. Assim, “o processo tributário, na modalidade de processo administrativo tributário, participará, portanto, do núcleo constitucional de processualidade administrativa [...]” (Bacellar Filho, 1998).

Eduardo Domingos Bottallo (2006) sustentava, inicialmente que, pela tradição e em razão de o termo “processo administrativo” estar conectado ao exercício da função típica do Judiciário, deveria prevalecer a designação “procedimento administrativo”, para qualificar o contencioso administrativo tributário, seguindo Geraldo Ataliba (1975), que entendia que o procedimento administrativo incorporava tanto a fase oficiosa como a contenciosa. Todavia, em novo posicionamento, Bottallo (2006), após a promulgação da CF/1988, afirma que houve equiparação entre o processo administrativo e o judicial.

Diante dessas constatações, Cleucio Santos Nunes (2019) descreve que:

procedimento” é a sucessão lógica de atos, devidamente formalizados em meio físico ou eletrônico, que, associando elementos de fato e direito pertinentes, resulta em atos de manifestação de vontade e de exercício do poder que constituem pretensões administrativas, de modo a oferecer condições de se exercer controle de legitimidade e de legalidade pelas instituições constituídas ou pelos interessados.

Para Odete Medauar (2003, p. 187), “o processo administrativo caracteriza-se pela atuação dos interessados, em contraditório, seja ante a própria Administração, seja ante outro sujeito (administração em geral, licitante, contribuinte, por exemplo) todos, neste caso, confrontando seus direitos ante a Administração”.⁷

Outrossim, a relação entre o Estado e o contribuinte será analisada no cenário do Direito processual tributário, tendo, de um lado, como balança os vetores da força arrecadatória do Estado e suas prerrogativas e, do lado oposto, as garantias individuais e os interesses privados. O processo tributário deve observar os seguintes princípios: i) princípio da diferenciação do Processo Tributário; ii) princípio da dualidade de cognição; iii) princípio da harmonia processual; iv) princípio da tutela judicial efetiva em matéria tributária; v) princípio da autotutela vinculada do ente tributante; e vi) princípio da justiça tributária. Ademais, o processo administrativo divide-se, ainda, em três tipos: fase do procedimento, que trata de um caminho para a prática do ato de

⁶ Entendimento defendido por Dinamarco (2005, p. 160), o qual atesta que “[...] processo é todo o procedimento realizado em contraditório [...]”.

⁷ Na mesma linha, James Marins (2002, p. 25): “No instante em que o percurso destinado à emissão do ato de lançamento se torna litigioso, altera-se a natureza jurídica da relação dinâmica que se transmuda de *procedimento* para *processo*”. Entendimento seguido por Alberto Xavier (1997).

lançamento; o processo como meio de solucionar conflitos tributários; e a terceira etapa, que é o processo judicial (Marins, 2002).

O processo administrativo contencioso tem previsão constitucional implícita, por ser o Brasil um Estado Democrático de Direito, impondo à Administração o devido processo legal, e explícita, conforme o art. 5º, incisos XXXIV, *a*, LIV e LV, da CF/1988 (Machado Segundo, 2024).

Nas palavras da doutrinadora Regina Helena Costa (2022, p. 447, *ebook*), “[...] a denominação ‘processo administrativo tributário’ exprime uma realidade inegável, qual seja, a de uma espécie de relação processual que, por suas peculiaridades e pela distinta disciplina imprimida pelas pessoas políticas pode ser estudada autonomamente”. Por fim, exalta a autora que o processo administrativo tributário é um instrumento de realização de justiça.

Pelos motivos expostos, adota-se neste trabalho o termo processo, por estar ligado ao exercício da própria função administrativa.

2.3 A isonomia tributária e o princípio da segurança jurídica

Como apontado por Heleno Taveira Tôrres (2016, p. 29), “o ideal de segurança, a exemplo da expectativa de certeza das leis aplicáveis, ao longo da formação histórica experimentada pelos Estados, sempre existiu”.

A segurança jurídica, independentemente da existência de dispositivos normativos em um ordenamento jurídico, é muitas vezes associada à própria ideia do Direito. Assim, “a segurança jurídica, nessa acepção, é um valor, que ao lado da justiça e da paz social, inspira qualquer ordenamento jurídico no seu conjunto” (Ávila, 2012, p. 132).

Na verdade, a segurança jurídica não é somente um dos princípios do Estado de Direito, trata-se da própria função do Direito, como elemento fundamental para convívio social e o Direito, ou seja, a segurança é a razão fundamental que justifica o Direito (Luhmann, 1983). Humberto Ávila (2012, p. 133) esclarece que, “nessa concepção, mais que um valor positivado é uma noção inerente à própria existência do direito”.

No entanto, estar ligada à própria ideia de direito apenas atribui uma preocupação definitiva à segurança jurídica. Para lhe conferir operacionalidade, a segurança jurídica deve ser considerada como uma norma específica de um dado ordenamento jurídico. Ademais não há Estado Democrático de Direito sem segurança jurídica (Ávila, 2012, p.

213):

Esse princípio não apenas é associado com a universalidade e com a não arbitrariedade do Direito, mas também com a exigência de que a atuação estatal seja governada por regras gerais, claras, conhecidas, relativamente constantes no tempo, prospectivas e não contraditórias. Um Estado de Direito caracteriza-se igualmente pelo ideal de protetividade de direitos e de responsabilidade estatal, somente atingido por meio de um ordenamento inteligível, confiável e previsível: a atividade estatal não é fundada e limitada pelo Direito se os poderes e se os procedimentos não são previstos, estáveis e controláveis (segurança do Direito); ainda, os direitos fundamentais não são minimamente efetivos se o cidadão não sabe previamente dentro de que limites pode exercer plenamente a sua liberdade (segurança de direitos) e se não há instrumentos que possam assegurar as suas expectativas (segurança pelo Direito) e atribuir-lhes eficácia no caso de restrições injustificadas (segurança frente ao direito). Se o Estado de direito é a proteção do indivíduo contra a arbitrariedade, somente um ordenamento acessível e compreensível pode desempenhar essa função. O Estado de Direito ou é seguro, ou não é Estado de Direito.

Na tabela a seguir será apresentado o resultado da pesquisa do termo “segurança” nas Constituições brasileiras anteriores à CF/1988, conforme arquivo digital disponibilizado pelo sítio oficial na rede mundial de computadores do Palácio do Planalto (<https://www4.planalto.gov.br/legislacao/legislacao-historica/constituicoes-antiores-1>).

Foi excluída da pesquisa realizada a relação do citado termo com temas atinentes à segurança pública, territorial, nacional ou do trabalho, bem como ao mandado de segurança.

Tabela 1 – Resultado da pesquisa do termo “segurança” nas Constituições brasileiras anteriores à Constituição Federal de 1988

| CONSTITUIÇÃO | ARTIGO | TEMA |
|--------------|-------------|---|
| 1824 | Art. 133, V | Responsabilidade dos Ministros de Estado. |
| | Art. 179 | A inviolabilidade dos Direitos Cíveis, e Políticos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Império. |
| 1891 | Art. 72 | Seção das Declarações de Direitos – A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no país a inviolabilidade dos direitos |

| | | |
|-------------|-----------|--|
| | | concernentes á liberdade, á segurança individual e á propriedade. |
| 1934 | Art. 113 | Capítulo dos Direitos e das Garantias Individuais – A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à subsistência, à segurança individual e à propriedade. |
| 1937 | Preâmbulo | O presidente Resolve assegurar à Nação a sua unidade, o respeito à sua honra e à sua independência, e ao povo brasileiro, sob um regime de paz política e social, as condições necessárias à sua segurança. |
| | Art. 122 | Direitos e das Garantias Individuais – a Constituição assegura aos brasileiros e estrangeiros residentes no País o direito à liberdade, à segurança individual e à propriedade. |
| 1946 | Art. 141 | Capítulo dos Direitos e das Garantias Individuais – A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, a segurança individual e à propriedade. |
| 1967 | Art. 150 | Capítulo dos Direitos e das Garantias Individuais – A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, a segurança individual e à propriedade. |
| 1967 | | Compete ao Supremo Tribunal Federal: I - processar e julgar originariamente; o) |

| | | |
|--|----------|--|
| Emenda Constitucional nº 1/1969 | Art. 119 | as causas processadas perante quaisquer juízos ou Tribunais, cuja avocação deferir a pedido do Procurador-Geral da República, quando decorrer imediato perigo de grave lesão à ordem, à saúde, à segurança ou às finanças públicas, para que se suspendam os efeitos de decisão proferida e para que o conhecimento integral da lide lhe seja devolvido; |
| | Art. 153 | Capítulo dos Direitos e das Garantias Individuais – A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, a segurança individual e à propriedade. |

Fonte: Elaboração pelo autor.

Na Constituição da República de 1988, apesar de, na sua redação original, não existir disposição expressa do termo “segurança jurídica”, o seu preâmbulo prevê que o Estado Democrático brasileiro tem por finalidade, entre outros objetivos, garantir segurança aos cidadãos. Por outro lado o termo segurança jurídica consta em diversos dispositivos da CF/1988, como, entre outros, o da legalidade, do direito adquirido, da coisa julgada e do ato jurídico perfeito (Sarlet, 2023).

Com o mesmo entendimento, Américo Lacombe (2000) explica que o princípio da segurança jurídica não está expresso na Constituição Cidadã, mas é decorrência da lógica da isonomia, do princípio da legalidade, entre outros, e vem ainda implementado pela separação de Poderes e pela possibilidade de recurso à justiça.

Ao se consultar o atual texto da CF/1988, com todas as emendas aprovadas, constata-se a existência de uma citação do termo “segurança jurídica”, na verdade, insegurança jurídica, no § 1º do art. 103-A, incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 30 de dezembro de 2004, o qual trata do tema da súmula vinculante.

No mais, diferente das demais Constituições brasileiras, conforme se pode constatar no quadro acima, a CF/1988, além de prever a proteção expressa da

“segurança” no preâmbulo da Constituição, elenca, em vários dispositivos constitucionais, elementos que lhe são atribuídos pela doutrina como uma superestrutura para garantir a segurança jurídica. Portanto, a Constituição brasileira não apenas privilegia, garante e assegura a segurança jurídica, ela é uma Constituição da segurança jurídica, por excelência (Ávila, 2012).

O ministro Gilmar Mendes já assentou que o princípio da segurança jurídica tem hierarquia constitucional (Brasil, 2006).

E qual seria a natureza jurídica da segurança jurídica na CF/1988? Para Tôrres (2016), após a evolução desde os Estados constitucionais, onde o mínimo de legalidade e a existência de processos ou procedimentos administrativos e judiciais que protegiam os direitos já serviam para definir segurança jurídica, nos tempos do constitucionalismo do Estado Democrático de Direito, tem-se a segurança jurídica dos princípios.

Mais uma vez valendo-se dos ensinamentos de Humberto Ávila (2012), entende-se a segurança como norma jurídica da espécie norma-princípio, a qual pode ter uma função normativa de subprincípio, quando relacionado com o princípio do Estado de Direito. Por outro lado, se for relacionado com princípios que impõem a realização de ideais mais restritivos, exerce a função de sobreprincípio. Por fim, com a visão de aplicação direta, sem entremeio de qualquer norma e com função eficaz integrativa, será um princípio.

Nesse contexto, Helene Taveira Tôrres define o princípio da segurança jurídica tributária “como princípio-garantia constitucional que tem por finalidade proteger direitos decorrentes das expectativas de confiança legítima na criação ou aplicação das normas tributárias, mediante certeza jurídica, estabilidade do ordenamento ou efetividade de direitos e liberdades fundamentais” (2016, p. 34).

Sendo um sobreprincípio, a segurança jurídica realiza-se pela aplicação de outros princípios, para concretizar, além de seus conteúdos axiológicos, princípios de maior hierarquia (Carvalho, 2003). Assim, não existirá segurança jurídica sempre que os princípios que o realizam forem violados (Tôrres, 2005).

A doutrina o descreve, ainda, como: (i) a existência de instituições estatais que deverão se reger pelos princípios da legalidade, da razoabilidade e da boa-fé; (ii) a estabilidade das relações jurídicas oriundas da durabilidade das normas jurídicas e da observância da anterioridade e da irretroatividade das leis; e (iii) soluções isonômicas para situações iguais ou próximas (Costa, 2012).

Portanto, nessa trilha, o estudo do princípio da isonomia, assim como dos demais

princípios constitucionais em matéria tributária, está intrinsicamente relacionado ao sobreprincípio da segurança jurídica. Assim, decisões administrativas não isonômicas para situações iguais ou parecidas podem e devem ser revistas pelo Poder Judiciário, pois são manifestamente ilegais.

Em uma visão inicial, buscava-se a possibilidade da revisão do mérito de tais decisões administrativas contrárias ao princípio da isonomia, considerando que a Administração violou seu próprio entendimento e concedeu tratamento diferenciado aos administrados em similitude de condições.

Contudo, após os estudos do princípio da segurança jurídica e, por aderir à doutrina que defende o princípio da segurança jurídica como um sobreprincípio, é possível perceber, assim como Costa (2012), que os pronunciamentos da Administração Tributária devem ser isonômicos. Caso contrário, o ato administrativo deve ser revisto pelo Judiciário, não em análise de revisão da *ratio decidendi*, mas por violar o princípio da segurança jurídica e ser uma decisão derivada de ilegalidade.

2.4 O princípio da segurança jurídica e o processo administrativo tributário

De fato, na mesma linha das demais espécies de processo previstas na legislação brasileira, o tributário deve estar respaldado pelo princípio da segurança jurídica (Seixas, 2020).

Como no Direito Tributário há a transferência compulsória de parte da propriedade privada para o Estado, com o direito dos contribuintes limitado pelo Poder Público, tal tensão necessita de segurança jurídica para delimitação dessa atividade (Sanches, 1985). Nos ditames de Canotilho (2002, p. 58), garantir a segurança jurídica ganha “particular acuidade no domínio das leis restritivas ou de leis autorizadas de restrição”, caso do Direito Tributário.

A relevância do princípio da segurança jurídica no Direito Tributário também é ressaltada por Humberto Ávila (2012, p. 673):

os ideais protegidos pelo princípio da segurança jurídica apresentam um relevo especial no subsistema tributário e possuem um sentido mais protetivo, em razão da existência de normas específicas e enfáticas no Sistema Tributário Nacional, que servem de instrumento para se garantir a inteligibilidade do Direito pela determinabilidade das hipóteses de incidência (regra da legalidade e sistema de regras de competência), a confiabilidade do Direito pela estabilidade no tempo (regra de reserva de competência para lei complementar regular prescrição e decadência), pela vigência (regra de proibição de retroatividade) e pelo procedimento (regras expressas de abertura do

subsistema tributário a direitos e a garantias nele não previstos, como é o caso das proteções ao direito adquirido, à coisa julgada e ao ato jurídico perfeito), e a calculabilidade do Direito pela não-surpresa (regra da anterioridade).

De acordo com José Davi Cavalcante Moreira (2010), os estudiosos do ramo do Direito Tributário adotam o princípio da segurança, dentro das funções normativas postas, como um sobreprincípio, sendo um princípio maior do qual decorrem outros, como a anterioridade tributária.

Marilene Talarico Martins Rodrigues (2005, p. 257) também adota essa linha:

O princípio da segurança jurídica em matéria tributária assegura a tranqüilidade constitucional que o Estado de Direito procura garantir com a positivação do sistema. É assim traduzido pela certeza das obrigações tributárias com que terá que 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.

No mesmo sentido, Leandro Paulsen (2006) leciona que o princípio da segurança jurídica atua como sobreprincípio, implicando uma visão axiológica de outros princípios, que asseguraria a certeza do direito de forma mais intensa que nas demais relações com a Administração.

Não é diferente o entendimento de Paulo de Barros Carvalho (2003, p. 360):

A segurança jurídica é, por excelência, um sobreprincípio, ou seja, um conjunto de princípios que operam para realizar um entrelaçamento de outros princípios, tais como legalidade, anterioridade, universalidade da jurisdição, irretroatividade, entre outros. Não haverá respeito ao sobreprincípio da segurança jurídica sempre que as diretrizes que o realizem venham a ser concretamente desrespeitadas, e tais situações infringentes se perpetuem no tempo, consolidando-se. Seria, portanto, um conjunto de vários princípios que operam para realizar, além dos respectivos conteúdos axiológicos, princípios de maior hierarquia.

Nessa linha da doutrina justributarista, o princípio da segurança concretiza-se pelos princípios constitucionais da legalidade (art. 5º, II, e art. 150, I), da isonomia (art. 5º e art. 150, II), da capacidade contributiva (art. 145, § 1º), da irretroatividade (art. 150, III, a), da anterioridade (art. 150, III, b), do não confisco (art. 150, IV), da liberdade de tráfego (art. 150, V) e da competência.

É qual seria a função de tais princípios no Direito Tributário?

Aliomar Baleeiro (1977), já na década de 1970, utilizava o termo limitações constitucionais ao poder de tributar, concedendo a tal conteúdo as imunidades, os princípios constitucionais e alguns aspectos sistêmicos dos tributos.

Em outras palavras, a concretização da segurança jurídica pelos princípios tributários protege os direitos dos contribuintes, decorrentes das expectativas de confiança legítima na criação e aplicação das normas jurídicas (Tôrres, 2016). Nesse cenário, Marilene Talarico Martins (2005, p. 257) ensina – “O princípio da segurança jurídica em matéria tributária assegura a tranquilidade constitucional que o Estado de Direito procura garantir com a positivação do sistema”.

O tributo surgiu com o próprio Estado Moderno, como um preço da liberdade individual ou da liberdade econômica, distinguindo as obrigações pessoais para as relações com o Estado. De outro lado, implica a autolimitação da liberdade, ou seja, ao mesmo tempo que liberta, escraviza. Na fase inicial do liberalismo era visto como o poder de destruir, portanto tinha que ser contido. No surgimento do Estado Social do Direito, com a maior intervenção do Estado, não era mais visto como algo destrutivo, mas precisa ampliar os limites do poder de tributar.

Já com a previsão de um Estado Democrático Fiscal, a limitação ao poder de tributar não era restrita, passou a existir uma sistematização para impor limites ao poder de tributar, com a criação de sistemas tributários (Tôrres, 2005).

Na dicção de Paulo de Barros Carvalho (2008, p. 146), o princípio da segurança jurídica:

[...] é decorrência de fatores sistêmicos que utilizam o primeiro (princípio de segurança jurídica) de modo racional e objetivo, mas dirigido à implantação de um 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 da conduta. Tal sentimento tranquiliza os cidadãos, abrindo espaço para planejamento de ações futuras, cuja disciplina jurídica conhecem, confiantes que estão no modo pelo qual a aplicação das normas do direito se realiza.

As primeiras Constituições brasileiras não tratavam de um sistema tributário ou sobre tributação. A cobrança de tributos consistia em uma mera atividade administrativa, e a fiscalização era vista como um poder de polícia, sem ideais de um rol de direitos oponíveis ao Estado (Martuscelli, 2010).

Verifica-se, assim, a importância da existência de limites ao poder de tributar, pois, desde o início da tributação no Brasil até a introdução de um Estado Democrático

de Direito, preponderou a ideia de deveres dos contribuintes e não de direitos constitucionais ou legais assegurados (Martuscelli, 2010).

A legislação posta, na Seção II do Capítulo I do Título VI da CF/1988, traz a descrição “Das Limitações do Poder de Tributar”. Já o art. 146, II, da Constituição fala que a lei complementar “regulará as limitações constitucionais ao poder de tributar”. Apesar da diferença das expressões “limitações ao poder de tributar” e “limitações do poder de tributar”, Ricardo Lobo Torres (2005) atesta que, do ponto de vista da extensão e da eficácia jurídica, não existem diferenças.

Dentro de uma perspectiva sistêmica, o poder de tributar encontra limite não só nos princípios constitucionais tributários, mas em todo o sistema tributário nacional, em outros princípios constitucionais, como o republicano e o federativo, no sistema tributário internacional, no sistema cosmopolita e, ainda, na garantia dos direitos fundamentais, sendo esta pré-constitucional e a via para concretizar os valores superiores da liberdade, justiça e segurança. Em contrapartida, as garantias no Direito processual se implementam pelas diversas ações que instrumentalizam a jurisdição constitucional ou infraconstitucional do exercício do poder de tributar (Torres, 2005).

No Brasil, o processo tributário, como espécie do processo administrativo, configura expressão do princípio do Estado Democrático de Direito, regido pelos princípios da legalidade, isonomia, moralidade, publicidade, responsabilidade e eficiência. Em decorrência da publicação da Lei nº 9.784, de 1999, alguns desses princípios tiveram novo tómus. O da legalidade tem sua plena compreensão com os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. O da moralidade contempla em si os princípios da boa-fé e da imparcialidade. Somado ainda a tais princípios, o processo administrativo deve atentar, também, ao princípio do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa (Moreira, 2017).

Em outras palavras, no processo administrativo tributário, além dos princípios constitucionais, a atuação fazendária deve respeitar os princípios infraconstitucionais. Oportuno destacar que esse entendimento parece ter sido adotado pelo art. 15 do Código de Processo Civil – Lei nº 13.105, de 2015 (CPC)⁸, o qual prevê a aplicação supletiva e subsidiariamente do CPC aos processos administrativos.

Sobre a aplicação subsidiária do CPC, Antônio da Silva Cabral (1993) atesta: “Costuma-se dizer que há lacunas na lei, mas não as há no sistema jurídico de um país.

⁸ Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

Assim, para os casos omissos, vale-se o julgador do CPC, caso este ofereça solução não prevista na legislação processual fiscal”.

O tema também já foi abordado no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para resolução de demandas fiscais:

IRRF - ÔNUS DA PROVA - CPC ARTIGO 333 - APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA. A regra contida no artigo 333 do CPC é de aplicação subsidiária ao PAF. Cabe ao contribuinte a prova quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do fisco. Não comprovada a retenção pela fonte pagadora, tampouco o recolhimento por parte do beneficiário dos rendimentos, incabível o aproveitamento do respectivo valor na Declaração de Ajuste Anual. (Acórdão 2201-001-980, Sessão de 23/01/2013).

Portanto, para a doutrina tributarista, o princípio da segurança é definido como um sobreprincípio, tendo sua implementação realizada pelos princípios constitucionais tributários, os quais têm como objetivo limitar o poder de tributar da Administração Fazendária. Entretanto, dentro do sistema tributário nacional, essa limitação também se opera por outros princípios constitucionais e pela garantia dos direitos fundamentais.

No processo administrativo tributário, além dos princípios constitucionais, a atuação fazendária está limitada, também, pelos princípios infraconstitucionais, considerando a sistemática nacional da limitação do poder de tributar.

3. DA REVISÃO JUDICIAL DAS DECISÕES DEFINITIVAS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

O objetivo geral do presente trabalho é analisar a possibilidade jurídica da revisão judicial das decisões definitivas proferidas pela Administração Fiscal.

Neste capítulo, serão abordados o lançamento, o contencioso administrativo e a definitividade das decisões da Administração Fiscal, tanto favoráveis como contrárias aos contribuintes.

3.1 Do lançamento ao contencioso administrativo tributário

Cada espécie de processo obedece a princípios próprios, mas todos eles devem observar, no mínimo, os princípios da competência, do formalismo (mais ou menos acentuado), do interesse público, da segurança jurídica, da razoabilidade e demais, que decorrem expressa ou implicitamente da Constituição (Di Pietro, 2013).

O debate sobre a definitividade das decisões proferidas no Processo Administrativo Fiscal (PAF) perpassa, inicialmente, pelos estudos do lançamento tributário. Após a ocorrência do fator gerador, para materialização desse ato, deve ser realizado o lançamento do tributo, que, segundo o Código Tributário Nacional (CTN), é um ato vinculado aos ditames legais (Xavier, 2016).

Relata José Souto Maior Borges (1981) que existia um grande debate sobre ser o lançamento um ato administrativo ou uma série de atos (procedimento). Luciano Amaro afirma que “[...] a doutrina se estende em intermináveis discussões sobre a natureza do lançamento, sustentando uns que ele é constitutivo da obrigação tributária, e afirmando outros que ele tem natureza meramente declaratória, não faltando quem procure um meio-termo entre ambas as posições” (Amaro, 2013, p. 336).

Dentro de uma visão mais ampla pode-se reconhecer a característica de procedimento para os atos preparatórios ao lançamento, mas eles não podem ser confundidos com o lançamento propriamente dito (Horvath, 2010). No regramento legal, o CTN traz diversas referências ao lançamento. No art. 142 como significado de “procedimento”. Em outros momentos, como “atividade” ou “procedimento administrativo”. O emprego de diversas expressões semânticas é um dos motivos dos infundáveis debates jurídicos sobre a definição do lançamento tributário (Borges, 1981).

Pelos levantamentos de Paulo de Barros Carvalho (2019), seguem o conceito do lançamento como procedimento: Alfredo Augusto Becker, Antônio Roberto Sampaio

Dória e Ruy Barbosa Nogueira. Aliomar Baleeiro, por sua vez, embora não repudiasse a feição procedimental, tempos atrás, nos comentários ao Código Tributário Nacional, já tinha posição por um ato de competência vinculada. No mesmo caminho, relata o escritor (2019) que Amílcar de Araújo Falcão, Geraldo Ataliba, José Souto Maior Borges, Gilberto de Ulhôa Canto e Américo Lacombe também o adotam como ato administrativo. No levantamento de Hugo de Brito Machado (2005), os seguintes autores defendem a tese de que o lançamento é ato administrativo: Paulo de Barros Carvalho, José Eduardo Soares de Melo; Alberto Xavier, Roque Carrazza e Sacha Calmon Navarro Coelho.

Ademais, qual seria a natureza do lançamento – declaratória, constitutiva ou mista? Para Hugo de Brito Machado (2002), ele tem natureza dúplice, declaratória da obrigação e constitutiva do crédito. Seguindo o mesmo caminho, Kiyhoshi Harada (2003, p. 451), em análise sobre o tema, anota que “o legislador brasileiro, [...], fixou-se na tese de que o mesmo tem efeito meramente declaratório da obrigação tributária, mas constitutivo do crédito tributário”.

Por outra perspectiva, Amílcar de Araújo Falcão (1971) conclui pela eficácia declaratória do lançamento, o que é seguido por Paulo de Barros Carvalho (2009). Para Aliomar Baleeiro (1970, p. 442), “o CTN pode induzir em equívoco quem lê na testa do Capítulo II do Título III, a rubrica ‘Constituição do Crédito Tributário’ [...] constituir o crédito tributário e não a obrigação tributária principal. [...] O disposto nos arts. 143 e 144 do CTN evidencia que ele próprio atribui ao lançamento efeitos de ato declaratório [...]”. Nessa trilha, o lançamento “tem, pois, eficácia apenas declaratória, que se traduz na edificação de norma individual, a indicar ao contribuinte o montante e os demais títulos jurídicos que embasam a prestação que lhe está sendo exigida” (Bottallo, 2006, p. 28). Em sentido oposto, Américo Lacombe (1977) entende que o lançamento é constitutivo.

Conclui Hugo de Brito Machado (2003, p. 153) que “a natureza jurídica do lançamento já foi objeto de grandes divergências doutrinárias. Hoje, porém, é praticamente pacífico o entendimento segundo o qual o lançamento não cria direito. Seu efeito é simplesmente declaratório”.

Nesse paradigma, ensina José Souto Maior Borges (1981) que o lançamento tributário efetiva a individualização e a materialização da obrigação tributária, tornando a incidência tributária individual e concreta. Ou seja, torna o tributo “atendível” (Xavier, 1997, p. 588). O lançamento tributário, portanto, é procedimento que torna a obrigação

tributária líquida e exigível (Nunes, 2019).

Ademais, o lançamento tributário, na medida que expressa a afirmação unilateral da vontade do Estado, encerra a etapa oficiosa do procedimento tributário. A partir dessa etapa abre o espaço para resistência do contribuinte, a qual, a ser exercida, com vistas à impugnação administrativa às pretensões fazendárias, inicia o contencioso fiscal, sendo esse o caminho que conduz ao processo administrativo tributário (Bottallo, 2006). “O litígio enquadra o processo administrativo em outro contexto” (Balera, 1999, p. 463).

Na lição de Paulo de Barros Carvalho (2013, p. 281), “sempre que dúvida pairar sobre a juridicidade do lançamento, por exemplo, caberá ao sujeito passivo impugnar o ato, suscitando aquele controle.”.

Conclui Eduardo Domingos Bottallo (2006, p. 51) que:

A organização de um contencioso para solucionar pendências tributárias é dever inafastável da Administração Pública. A adequada desincumbência deste encargo reclama a observância dos seguintes princípios: (a) o que assegura o direito de petição; (b) o que garante ao particular o direito de controlar a legalidade, em sentido amplo, dos atos administrativos (controle da juridicidade); (c) o que trata do devido processo legal em sua dimensão instrumental; e (d) o da proporcionalidade.

Como exercício do direito de petição, o contencioso administrativo revela, por sua vez, o direito do contribuinte de se opor às imputações da autoridade administrativa (Bottallo, 2006). Também se impõe pela atuação forte do Estado para apuração do crédito tributário, independente da vontade do contribuinte, e da unilateralidade do título executivo tributário, pois o Estado precisa arrecadar os tributos para realização das necessidades da sociedade, devendo dispor, para tal, de aparatos técnico e humano para materializar as obrigações tributárias e solucionar as pretensões (Marins, 2002).

Em seu voto no RESP nº 1.608.161 – RS (Brasil, 2024, p. 20), a Ministra Regina Helena Costa afirma que:

No âmbito federal, historicamente, a insurgência apresentada em face do lançamento inaugura a fase litigiosa do contencioso tributário, cabendo a órgãos integrantes da Administração Pública, compostos por representantes dos contribuintes, deliberação definitiva acerca da matéria, sistemática cuja criação remonta, quando menos, aos Conselhos de Contribuintes do Imposto sobre a Renda instituídos pelo Decreto n. 16.580/1924.

Tal entendimento está consubstanciado, atualmente, nos arts. 14 e 25 do Decreto nº 70.235/1972, o qual dispõe sobre o processo administrativo fiscal federal, a teor dos

quais o julgamento dos recursos apresentados pelos sujeitos passivos incumbe, em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJ) e, em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão colegiado e paritário integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, nos seguintes termos:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento. [...]

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.

Busca-se, para interesse deste trabalho, o contencioso administrativo fiscal, que ocorre com a impugnação pelo sujeito passivo, ou pelas demais pessoas responsáveis pela obrigação tributária, do lançamento tributário, sujeito à discussão administrativa.

Pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, só existe a possibilidade de o contribuinte discutir administrativamente o lançamento do crédito tributário nos lançamentos diretos e por declaração, visto que, nos casos de lançamento por declaração, a constituição do crédito prescinde de qualquer atividade complementar da autoridade administrativa, conforme enunciado da Súmula 436⁹ do mesmo Tribunal (Xavier, 2016).

Além de garantir o controle da legalidade dos atos praticados pela Administração Fazendária, o PAF materializa o dever de a Administração Fazendária analisar novamente seus atos. Ressalta Aurélio Pitanga Seixas Filho (2000, p. 134-135):

Como já exposto, um dos requisitos de validade do lançamento é a sua notificação ao contribuinte, é dar a conhecer os motivos por que foi constituído, a descrição dos fatos testemunhados pela autoridade fiscal e a sua valoração jurídica que levou à determinação do valor do tributo.

Com a motivação do lançamento tributário, o contribuinte estará em condições de exercer convenientemente o seu direito de defesa, formulando os quesitos apropriados para obter da administração fiscal a devida justificação do seu ato. Apesar desta reclamação do contribuinte poder ser formulada sem o pagamento de qualquer taxa ou do próprio pagamento do tributo que está sendo exigido, entendem os tribunais que, configurando o lançamento uma lesão a direito individual, pode o cidadão mover uma ação judicial para anular o lançamento tributário sem utilizar ou esgotar os recursos administrativos apropriados, mesmo que possuidores de efeitos suspensivos.

De acordo com o dispositivo constitucional reproduzido anteriormente, é um dever da administração fiscal reexaminar os motivos que a levaram a constituir o crédito tributário para efeito de corrigir eventuais erros e defeitos na sua

⁹ A entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal, constitui o crédito tributário, dispensa qualquer outra providência por parte do Fiscal.

elaboração, dever este que deve ser exercido de ofício, mesmo que provocado pela petição do contribuinte.

Apesar de provocado pela impugnação do contribuinte, o reexame do lançamento tributário pela administração fiscal é um dever que deve ser cumprido de ofício, no exercício próprio de suas funções administrativas, obedecendo-se conseqüentemente aos mesmos princípios que regem toda e qualquer atividade da administração pública, como já exposto precedentemente, ou seja, os princípios da legalidade objetiva, oficialidade, informalidade, imparcialidade e verdade material.

A idéia de um duplo grau de jurisdição na esfera da Administração Pública, como consolidado na jurisprudência, não é matéria indispensável na via administrativa. O STF já decidiu à luz da Constituição da República que o duplo grau na esfera administrativa “não consubstancia garantia constitucional” (Brasil, 2018, p. 4). Não é outro o entendimento do STJ: “Esta Corte, na esteira da orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal, assentou o entendimento segundo o qual não há, na Constituição de 1988, garantia de duplo grau de jurisdição administrativa” (Brasil, 2005, p. 1).

Posição ratificada pelo STF (Brasil, 2014, p. 1):

Agravo regimental no recurso extraordinário. Princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa. Ausência de prequestionamento. Direito ao duplo grau na esfera administrativa. Inexistência. Precedentes.

1. Não se admite o recurso extraordinário quando os dispositivos constitucionais que nele se alega violados não tenham sido devidamente prequestionados. Incidência das Súmulas n^os 282 e 356/STF
2. O duplo grau não é absoluto no âmbito jurisdicional. Desse modo, a previsão legal de instância única no contencioso administrativo não viola o alegado direito ao mencionado instituto.
3. Agravo regimental não provido.

Diante desse cenário, no processo administrativo o duplo grau deve ser lido como um reexame da decisão, mesmo que seja feito pelo mesmo órgão que prolatou a decisão anterior, não importando sua hierarquia.

Entretanto, o dever de a Administração rever os seus próprios atos não concede ao julgador administrativo o poder de modificar diretamente o ato administrativo tributário, ele tampouco tem atribuição para alterar a motivação ou qualquer dos elementos essenciais do ato, pois à autoridade julgadora não é garantido o direito de exercer a função da autotutela, tão somente ao servidor de carreira investido na função administrativa de fiscalização e cobrança. O exercício da função jurisdicional está previsto no art. 145 do CTN (incisos I e II), com a impugnação do sujeito passivo e o recurso de ofício. O exercício da autotutela na esfera tributária, por sua vez, tem suas hipóteses e limites no inciso III do art. 149 do CTN. Ou seja, a função da autotutela está disponível, apenas, nos atos administrativos realizados de forma unilateral, não sendo

permitido o seu exercício nas decisões administrativas jurisdicionais, em que existe o contraditório e a ampla defesa (Deligne, 2020).

Nesse sentido existem as Súmulas 346¹⁰ e 473¹¹ do STF, as quais tratam da função administrativa da autotutela, com convergência para avaliação da conveniência e oportunidade na revogação de atos jurídicos administrativos¹².

Não que a Administração Pública Tributária não tenha o poder-dever de revisar e anular, de ofício, os seus atos com vício de nulidade, nos termos do art 145, II, do CTN, mas apenas está limitada aos vícios previstos na lei e, ainda, deve observar os limites materiais e temporais previstos nos arts. 146 e 149 do CTN e, caso o novo ato repercuta nos direitos do contribuinte, será imprescindível a instauração de novo processo administrativo (Deligne, 2020). No RE 594.296, o STF (Brasil, 2011, p. 1), em repercussão geral, decidiu que “ao Estado é facultada a revogação de atos que repute ilegalmente praticados; porém, se de tais atos já decorreram efeitos concretos, seu desfazimento deve ser procedido de regular processo administrativo”.

3.3 Da estabilidade das decisões definitivas proferidas pela Administração Tributária

Segundo Clarissa Braga Mendes (2012), o pensamento jurídico moderno encontra, atualmente, um grande desafio quanto à interpretação jurídica, que é a busca da conciliação entre segurança jurídica e correção das decisões.

Para Rubens Gomes de Souza (1952, p. 444), “[...] a definitividade enquadra-se no sistema dos direitos e garantias individuais, como um aspecto da preservação constitucional e legislativa das situações jurídicas subjetivas decorrentes da atuação administrativa”.

José Eduardo Soares de Melo (1999, p. 128) afirma: "Fere o princípio da moralidade e constitui deslealdade do Poder Público a propositura de medida judicial com o objetivo de anular decisão administrativa em que seus órgãos internos manifestaram a própria vontade do Estado e entenderam injurídicas as exigências tributárias, tipificando coisa julgada administrativa".

Como os Tribunais de Contencioso Fiscal são órgãos de composição paritária,

¹⁰ “A Administração Pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos.”

¹¹ “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.”

¹² Apesar de os enunciados terem sido publicados antes da CF/1988, as suas inteligências foram incorporadas ao art. 54 da Lei nº 9.784, de 1999.

com representantes do Fisco e dos Contribuintes, que julgam as matérias tributárias em última instância na esfera do Poder Executivo, para que possam garantir a expectativa de segurança lançada sobre suas atividades de interpretação e aplicação das normas, devem possuir conselheiros com qualidade técnica e imparcialidade para exercer tal tarefa. Assim externou Luiz Felipe Monteiro Seixas (2020, p. 123):

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

Na proposta apresentada a partir do Código de Processo Civil de 2015 – CPC/2015, Antonio do Passo Cabral (2018) alerta que, como um gênero, o fenômeno das estabilidades processuais deve ser visto em conjunto, que compreende diversas espécies. Diferente da doutrina nacional, o entendimento de que a coisa julgada é, por excelência, a forma de estabilidade processual deve ser alterado, visto que, nessa nova visão, a preclusão é a forma mais geral. Existem diversas formas de estabilidade previstas no ordenamento jurídico brasileiro, com objetivo de proteger o conteúdo de cada ato processual. Na seara judicial, existiria uma variação da preclusão da *res iudicata* à coisa julgada material, sendo esta considerada o mais elevado grau da estabilidade dos atos estatais. Para o mesmo autor, "as regras preclusivas têm, no contexto do formalismo moderno, uma eficácia extraprocessual, abrangendo atos praticados após o término do processo" (Cabral, 2019, p. 349).

No entendimento das linhas delineadas acima, pode-se concluir que (Deligne, 2020, p. 136-137):

a coisa julgada se apresenta como uma espécie de estabilidade processual para a qual foi atribuído maior grau de permanência do ordenamento jurídico pátrio, na perspectiva extraprocessual com efeitos materiais, direcionada especificamente para decisões judiciais. A coisa julgada agrega efeitos preclusivos relacionados à continuidade da decisão judicial de mérito (qualidades da imutabilidade e indiscutibilidade), conferindo estabilidade à relação jurídica processual e material, impedindo questionamentos futuros pelas partes sobre as questões decididas, e com regime de sua modificação por meio de ação própria e em hipóteses específicas (ação rescisória).

No exercício da função jurisdicional, a estabilidade processual almeja garantir a norma princípio da segurança jurídica, assegurando os estados de cognoscibilidade,

confiabilidade e calculabilidade (Ávila, 2016). As estabilidades processuais dos atos processuais administrativos, cujo o tributário é espécie, decorrem dos princípios da segurança jurídica e do Estado de Direito, sendo aplicáveis mesmo na ausência de lei específica ou regulamentação (Cabral, 2019). No campo do processo administrativo tributário, na existência de lacunas de regras processuais específicas, deve-se extrair um “modelo de estabilidades, que poderia ser extraído de outros pontos do sistema, tanto de regras positivadas quanto dos princípios gerais de regência” (Cabral, 2018, p. 37).

O foco da presente pesquisa consiste em analisar a possibilidade jurídica da revisão judicial das decisões finais proferidas pela Administração Fazendária. Para balizar a conclusão que será adotada neste trabalho, tem-se por premissa a natureza constitucional do princípio da segurança jurídica, que, como sobreprincípio, materializa-se pela aplicação dos demais princípios constitucionais, os quais garantem limites ao poder de tributar exercido pela Administração Pública.

Ademais, segue, na vertente da constitucionalização do Direito, a existência de um verdadeiro processo administrativo tributário, em que a Administração Tributária aplica o Direito ao caso concreto e, assim, exerce poder jurisdicional, com garantia ao contribuinte ao direito ao contraditório e à ampla defesa, bem como ao devido processo legal.

Seguindo a mesma esteira de Antonio do Passo Cabral (2018), defende-se a aplicação do gênero das estabilidades a essas decisões finais, da qual a coisa julgada é uma espécie, que é dotado de características e efeitos próprios estabelecidos em lei.

Portanto, esse é o norte para o estudos dos itens a seguir, que tratam, respectivamente, da revisão judicial das decisões administrativas favoráveis e contrárias aos contribuintes.

3.3.1 Da revisão judicial das decisões administrativas tributárias favoráveis aos contribuintes

Esse tema ganhou maior repercussão a partir da publicação da Portaria nº 820/2004 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), que tratou da revisão das decisões de acórdãos do então Conselho de Contribuintes e da Câmara de Recursos Fiscais. Ocorre que o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Mandado de Segurança nº 8.810/DF (Brasil, 2014), com trânsito em julgado em 15/09/2014, seguiu entendimento diverso e levou a PGFN a suspender a citada Portaria.

Em reflexão sobre temas de pesquisas tributárias, o livro *Processo administrativo tributário*¹³, sob a coordenação de Ives Gandra da Silva Martins, abordou, entre outras quatro questões, a pergunta sobre o direito de a Fazenda Pública poder ir a juízo pedir a anulação de decisão administrativa a ela contrária, a qual foi respondida por vários doutrinadores do Direito Tributário, posições que serão destacadas na tabela a seguir.

Tabela 2 – Doutrinadores com posição contrária à Administração

| | AUTOR | FAVORÁVEL | FUNDAMENTO |
|---|------------------------------|-----------|--|
| 1 | Ives Gandra da Silva Martins | NÃO | Com substância no “princípio-fundamento” da segurança jurídica, sendo o processo administrativo conclusivo contra o Estado, pois o art. 142 do CTN veda o “lançamento judicial”. |
| 2 | Diva Malerbi | NÃO | Princípio da irretroatividade (art. 150, III, <i>a</i> , da CF/1988). |
| 3 | Hugo de Brito Machado | NÃO | Não pode a Administração ir a juízo questionar suas próprias decisões, pois os órgãos de julgamento administrativo não exercem poder jurisdicional. |
| 4 | Ricardo Lobes Torres | NÃO | Falta de previsão legal. |
| 5 | Sacha Calmon Navarro Coêlho | NÃO | Não pode a Administração ir a juízo questionar seu próprio ato, por falta de interesse de agir. |
| 6 | Ricardo Mariz de Oliveira | NÃO | Falta de interesse de agir. |
| 7 | Maria Teresa de Cárcomo Lobo | NÃO | Trata-se de coisa julgada formal para Administração. |
| 8 | Valdir de Oliveira Rocha | NÃO | Seria ignorar a natureza jurídica do processo administrativo, que é a de validador do ato administrativo questionado pelo contribuinte. O autor entende ser possível quando existe decisão pela impossibilidade de decidir. |
| 9 | Plínio José Marafon | NÃO | O julgamento favorável ao contribuinte equivale a uma confissão do credor, afirmando que houve erro no lançamento. É inconstitucional o Judiciário restaurar um lançamento que o próprio credor reputou ilegal. |

¹³ *Processo administrativo tributário*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

| | | | |
|----|-------------------------------------|-----|--|
| 10 | José Eduardo Soares de Melo | NÃO | Não há previsão legal. Contrário ao princípio da moralidade. Representaria falência do processo administrativo. |
| 11 | Marilene Talarico Martins Rodrigues | NÃO | Respeito à segurança jurídica. A decisão favorável ao contribuinte é definitiva, pois gera direito subjetivo em benefício do contribuinte. |
| 12 | Kiyoshi Harada | NÃO | Há coisa julgada administrativa nas decisões favoráveis ao contribuinte. Fere o princípio da moralidade administrativa. |
| 13 | Vittorio Cassone | NÃO | Só existe lesão ou ameaça a direito do inciso XXXV do art. 5º nas decisões contrárias ao contribuinte. |
| 14 | Edison Carlos Fernandes | NÃO | Falta interesse de agir. Trata-se de decisão de um órgão do mesmo Poder Estatal. |
| 15 | Antonio Manoel Gonçalves | NÃO | Tal possibilidade não tem previsão legal e estaria desacreditando o próprio julgamento da Administração. |
| 16 | Luiz Antonio Caldeira Miretti | NÃO | Não existe direito de a Fazenda Pública buscar a via judicial, pois a decisão é a sua própria vontade funcional. |
| 17 | Marcello Martins Motta Filho | NÃO | Não tem previsão legal. Faz coisa julgada para a Administração. |
| 18 | Fátima Fernandes Rodrigues de Souza | NÃO | Falta de legítimo interesse e de previsão legal. Deve a própria Administração anular os seus atos. |
| 19 | Marco Aurélio Greco | NÃO | A mesma pessoa seria autora e ré. No caso de ilegalidade, deve a própria Administração anular os seus atos. |
| 20 | Fernando de Oliveira Marques | NÃO | Falta de interesse processual. Apenas o contribuinte tem o direito fundamental de buscar o Poder Judiciário. |
| 21 | Gustavo Miguez de Mello | NÃO | Não existe previsão legal. |

Dos trinta e quatro doutrinadores que participaram da 5ª Nova Série de Pesquisas Tributárias, a maioria afirmou não ser possível a Administração se socorrer do Poder Judiciário para pedir a anulação de decisão administrativa favorável ao contribuinte. Os principais fundamentos jurídicos apresentados pelos autores foram, entre outros, a existência de coisa julgada administrativa, a ausência de interesse de agir e a falta de previsão legal para tanto. Portanto, pode-se constatar que, não obstante entenderem pela

impossibilidade do acesso à via judicial, não existe por parte dos escritores uma posição majoritária sobre o real fundamento para tal vedação.

No cenário histórico, Rubens Gomes de Sousa (1946) ensina que a noção de coisa julgada aos atos administrativos teria sua origem na doutrina austríaca, com Bernatzik, o qual atribuiu efeito de coisa julgada aos atos administrativos declaratórios de direito. No caso brasileiro, o autor relata que já existiam algumas ressalvas ao amplo poder do Judiciário, contemplado no art. 94 da Constituição de 1937, sendo a primeira delas a Lei de Reajustamento Econômico (Decreto nº 24.233, de 12 de maio de 1934), a qual vedava ao Judiciário o reconhecimento das questões reguladas por tal normativo, e, ainda, a legislação do Tribunal Marítimo Administrativo (Decretos nº 20.829, de 1931, e 24.585, de 1934), que concede recurso extraordinário direto ao STF.

No Direito Tributário, o princípio da proteção da confiança serve como um dos fundamentos doutrinários para vedação da possibilidade de a Administração recorrer ao Poder Judiciário para rever a decisão administrativa favorável ao contribuinte (Neto, 2016).

Segundo Humberto Ávila (2017), o princípio da proteção da confiança foi inicialmente estudado pela doutrina e pela jurisprudência brasileira sobre o manto da boa-fé objetiva do Direito Civil, nos casos em que a legalidade não era suficiente para solucionar os litígios entre particulares. O citado princípio trata, na verdade, do aspecto subjetivo do princípio da segurança jurídica, que garante ao contribuinte que, ao realizar seus atos com base nos atos normativos postos, com a confiança que esses são legítimos, não pode ser surpreendido com uma mudança negativa para o futuro.

Como já visto no segundo capítulo, o princípio da segurança tem três aspectos: i) ser cognoscível (uma visão do presente), ou seja, deve ser claro e preciso; ii) ser confiável, que é uma visão do passado para o presente. Portanto, o direito deve ser estável, com preservação das situações consolidadas, com a proibição de atingir o direito adquirido, a coisa julgada e o ato jurídico perfeito; e, por fim, iii) ser calculável, com uma visão do presente para o futuro, de forma a garantir a previsibilidade do Direito (Ávila, 2017).

Temos ainda, na seara do Direito Tributário, a doutrina definindo segurança jurídica como: (i) a existência de instituições estatais que deverão se reger pelos princípios da legalidade, da razoabilidade e da boa-fé; (ii) a estabilidade das relações jurídicas oriundas da durabilidade das normas jurídicas e da observância da anterioridade e da irretroatividade das leis; e (iii) soluções isonômicas para situações iguais ou

próximas (Costa, 2012).

Pode-se constatar, em ambas as definições, a existência, para conceituação do princípio da segurança jurídica, de um direito inalterável, que garanta a consolidação das relações processuais. E não importa se a decisão é judicial ou administrativa, todas devem garantir a perenidade dos efeitos jurídicos das relações jurídico-processuais e gerar a devida confiança das decisões tomadas (Moreira, Gomes, 2018).

De forma a homenagear o princípio da segurança jurídica, a decisão administrativa, esgotados todos os recursos, ou no caso de preclusão temporal ou consumativa, deve ser considerada definitiva (Machado Segundo, 2024).

Como reconhece Miguel Reale (1980, p. 31), "o ato de revogar, como ato discricionário que é, exaure-se integralmente no processo administrativo de cada Poder do Estado, visto como todos possuem certa órbita de ação administrativa, vedada qualquer contrastação alheia, inclusive por parte do Judiciário".

A definitividade da decisão não está voltada para o Poder Público, mas sim para o particular, dentro do sistema dos direitos e garantias individuais, como um aspecto de preservação das situações jurídicas subjetivas. Outrossim, para que o princípio da dualidade de jurisdições possa existir na prática, com desenvolvimento complementar, mostra-se imprescindível que a função judicante da jurisdição deva fazer o controle jurisdicional sobre a sua própria atuação como Administração ativa, visando o interesse jurídico da preservação do direito objetivo (Souza, 1952).

O instituto da coisa julgada é instrumento presente e estudado, inicialmente, no campo do processo judiciário. Sua existência tem uma justificativa sociopolítica, com objetivo de tornar imutável e indiscutível o que ficou decidido pela sentença com trânsito em julgado (Camara, 2014).

Ensina Chiovenda que a coisa julgada é "a afirmação indiscutível, e obrigatória para os juízes de todos os futuros processos, duma vontade concreta de lei, que reconhece ou desconhece um bem da vida a uma das partes" (1969. p. 374).

Nos ensinamentos de Liebman (1984, p. 54), a coisa julgada é:

a imutabilidade do comando emergente de uma sentença. Não se identifica ela simplesmente com a definitividade e intangibilidade do ato que pronuncia o comando; é, pelo contrário, uma qualidade, mais intensa e mais profunda, que reveste o ato também em seu conteúdo e torna assim imutáveis, além do ato em sua existência formal, os efeitos, quaisquer que sejam, do próprio ato.

Na legislação pátria, art. 6º, § 3º, da Lei de Introdução ao Código Civil, hoje

denominada de Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - LINDB (Brasil, 1942), define-se coisa julgada ou caso julgado como a decisão judicial de que já não caiba recurso. Quando impede a modificação da decisão por qualquer meio processual, é chamada coisa julgada formal. Se tornar definitiva e imutável além dos limites do processo, ocorre a coisa julgada material (Neves, 2015).

No art. 502 do CPC/2015, “denomina-se coisa julgada material a autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito não mais sujeita a recurso” (Brasil, 2015), ou seja, é constituída coisa julgada material quando a sentença enfrenta o mérito, dizendo o direito das partes e com efeitos para todos os processos e para o mesmo em que ocorreu. A coisa julga formal, por sua vez, ocorre dentro do processo em que a decisão foi proferida, sem análise do mérito, e garante apenas a estabilidade da relação processual (Theodoro Junior , 2015). Assim, para a doutrina tradicional, a coisa julgada formal é um “evento intraprocessual”, voltado para o processo em que se profere a decisão, que não poderá ser impugnada. Já a coisa julgada material é “projetada *ad extra*, para fora do processo em que é proferida a decisão” (Cabral, 2018, p. 142).

Destaca a doutrina que o principal ponto do instituto é a concretização da definitividade do julgado, como consequência da função jurisdicional do Estado (Neves, 2015).

Na seara do processo administrativo, Themístocles Brandão Cavalcanti (1956) alerta que não é juridicamente viável importar o instituto diretamente do Direito processual para o processo administrativo, como também não se mostra adequada a importação da coisa julgada administrativa europeia, pois, diferente da esfera jurisdicional, a coisa julgada administrativa não tem previsão legal ou constitucional.

Nessa esteira, parte da corrente administrativista não reconhece a existência de uma coisa julgada administrativa, sob o argumento de que, além da falta de definitividade por parte do contribuinte, por força do art. 5º, XXXV da Constituição, o sistema jurídico brasileiro é de jurisdição una. Mesmo alguns autores que reconhecem a existência de um efetivo processo administrativo, entendimento que é seguido neste trabalho, afastam a ideia da coisa julgada administrativa¹⁴. Para Sérgio André Rocha (2018), a decisão definitiva da Administração implica tão somente a preclusão lógica do direito, mesmo para os casos de decisão favorável ao contribuinte.

¹⁴ Como exemplo pode-se citar: SOUSA, Rubens Gomes de. A coisa julgada no direito tributário. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 5. p. 76, jul. 1946; CONRADO, Paulo César. *Processo Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 108.

Sobre os estudos dos limites ao poder de reexame das decisões tributárias na seara administrativa, Alberto Xavier (1997, p. 584) ensina:

Os limites ao poder de reexame ou reapreciação da situação tributária que é objeto do procedimento de lançamento têm a natureza de preclusões processuais: preclusões processuais internas, se respeitam aos poderes de reapreciação do ato no próprio procedimento em que foi praticado; preclusões processuais externas, se respeitam aos poderes de reapreciação em processo ulterior e distinto, administrativo ou judicial.

Regina Helena Costa (2022), ao falar sobre a decisão de última instância no processo administrativo tributário, ainda que sobre a visão da decisão insatisfatória ao sujeito passivo, posiciona-se pela impropriedade técnica da expressão “coisa julgada administrativa”, porquanto a definitividade do instituto, que, apreciando o mérito, dá fim a lide, é exclusiva do provimento jurisdicional.

Pela conclusão de Heleno Taveira Tôres (2019, n.p.):

Na doutrina, a tese majoritária, desde Rubens Gomes de Sousa, vê-se prevalecer o entendimento segundo o qual as decisões dos órgãos colegiados possuem eficácia de permanência, mas não fazem coisa julgada formal e material, pelo princípio de revisão dos próprios atos da administração e do princípio de controle jurisdicional dos atos administrativos, pela inafastabilidade do Poder Judiciário (art. 5º, XXXV da CF).

Para outro segmento doutrinário, existiria uma aproximação da preclusão e a coisa julgada. A decisão administrativa seria uma espécie de "preclusão de efeitos internos", vale dizer, seria o mesmo que coisa julgada formal (Meireles, 1998). Como ensina Paulo de Barros Carvalho (2013, p. 97-98), a decisão no processo tributário “não consiste em mera reforma do lançamento, mas verdadeira anulação da norma individual e concreta introduzida no ordenamento por aquele ato. Com essa espécie de decisão, o lançamento extingue-se, deixa de existir”, de forma adquirir “a qualidade de uma verdadeira coisa julgada formal”.

Na visão de Heleno Taveira Tôres (2019, n.p.), “é chegado o tempo de se rever o posicionamento sobre as hipóteses nas quais a coisa julgada administrativa possa ser aplicada, com eficácia vinculante para todas as esferas da administração tributária respectiva”.

Celso Antônio Bandeira de Mello (2006), embora não tenha avaliado a distinção entre coisa julgada material e formal, aproximou as decisões administrativas da coisa julgada, mas com efeitos apenas intraprocessuais, na linha de Paulo de Barros Carvalho

(2013). Nas palavras do autor, “toda vez que a Administração decidir um dado assunto em última instância, de modo contencioso, ocorrerá a chamada 'coisa julgada administrativa’” (Mello, 1998, p. 428). No caso particular das decisões colegiadas em que exista o contraditório, o doutrinador explica (Mello, 1998, p. 428):

A ocorrência deste fenômeno é particularmente óbvia em face de decisões de órgãos colegiais em que há participação dos administrados, e que a lei estruturou deste modo para a solução de litígios entre a Administração e os particulares, buscando imparcialidade na solução da matéria.

Na mesma linha, Alberto Xavier (1997) também compartilha do entendimento da “coisa julgada administrativa”, ressaltando o efeito vinculante que decorre do exercício da função administrativa judicante e destaca o princípio da jurisdicionalização do processo administrativo tributário, pelo qual passa a ter efeitos equivalentes à coisa julgada formal. Nas palavras de Eduardo Domingos Bottallo (2006, p. 174), no mesmo sentido dos autores citados, “essas decisões produzem o que se pode denominar “coisa julgada administrativa” [...], equivalentes à coisa julgada formal”.

Em seus estudos, Maysa de Sá Pittondo Deligne (2020, p. 145) relata que “a existência de “coisa julgada administrativa” com eficácia meramente interna ao processo, sem estabilidade para outros processos ou para o futuro, pode ser identificada igualmente na jurisprudência judicial¹⁵ e administrativa do CARF”¹⁶.

Apesar dos posicionamentos delineados acima, existe outra linha teórica que reconhece a incidência da coisa julgada material nas decisões administrativas tributárias. Ao abordar a decisão de solução de consulta, José Souto Maior Borges (2008), analisando o contencioso administrativo de forma indireta, defende que a decisão administrativa tem força análoga à coisa julgada judicial.

A seguir apresentamos o entendimento de Gussoli (2017, n.p.):

Os efeitos citados, especialmente o preclusivo, permitem concluir: a decisão fará coisa julgada administrativa para a Administração emissora do ato

¹⁵ A autora aponta os seguintes julgados como fundamento de sua conclusão: STJ: MS 009/DF. 1ª Seção, Rel. Min. Pedro Aciole, DJ 18.12.89; MS 223/DF. 1ª Seção, Rel. Min. Garcia Vieira, DJU 16.04.90; Resp 1.240.691/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 20.04.2017, DJe 04.8.2017; REsp 759.190/MT, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 11.03.2008, DJe 23.04.2008; Tribunal Federal de Recursos (TFR). MAS 72.812/SP, 1ª Turma, DJ 14.11.74, Rel. Moacir Catunda; Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF-4). AC/MS 96041590-4/PR, 1ª Turma, DJ 16.06.1999, Rel. Fernando Quadros da Silva; MS 009/DF. 1ª Seção, Rel. Min. Pedro Aciole, DJ 18.12.89; STJ: MS 223/DF. 1ª Seção, Rel. Min. Garcia Vieira, DJU 16.04.90.

¹⁶ CARF. Acórdão nº 202-16210, Processo nº 10855.002338/1998-40, publicação: 15.03.2005, Relator Antônio Carlos Bueno Ribeiro.

decisório desde que preservado o quadro dos motivos que moldaram a decisão final. É dizer, desde que não se altere o quadro fático que deu causa ao processo administrativo, a declaração da Administração haverá de prevalecer para ela. A contrário sensu, se os motivos se alteram após o trânsito administrativo pelo surgimento de fatos novos ou de impossível conhecimento das partes durante o trâmite do processo administrativo, afasta-se a coisa julgada administrativa.

Tudo isso decorre do fato de que o Direito Administrativo brasileiro se inspirou no sistema europeu-continental, em especial no Direito francês, em que existe o sistema de dualidade de jurisdição, no qual, paralelo ao Poder Judiciário, existe a jurisdição administrativa, ambos com igual competência para proferir decisões com força de coisa julgada. Portanto, na jurisdição administrativa é inteiramente correto falar em prescrição, em preclusão, em formalismo, em coisa julgada, de forma igual à que se utiliza na jurisdição comum (Di Pietro, 2013).

Na definição de Moreira e Gomes (2018, p. 260), a coisa julgada administrativa é:

a qualidade que torna imutável para a administração pública o efeito declaratório da decisão que amplia a esfera de direitos do administrado, proferida ao término de processo administrativo em relação ao qual não caibam mais recursos, que observe o devido processo legal, com fundamento nos princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança.

Em artigo publicado, em 2018, na *Revista de Direito Administrativo*, denominado “A indispensável coisa julgada administrativa”, os autores realizaram nos Tribunais Superiores uma pesquisa jurisprudencial dos julgados pós Constituição de 1988, sobre o reconhecimento da coisa julgada administrativa (Moreira; Gomes, 2018).

Como resultado da pesquisa, concluíram os autores que o STJ ainda não tem um posicionamento pacífico sobre o instituto no processo administrativo. Nos levantamentos da pesquisa do STF, entenderam que, apesar de as decisões daquele Tribunal serem de órgãos fracionários, a jurisprudência do Supremo Tribunal reconhece expressamente o tema, especificamente para órgãos administrativos judicantes, pois entendem tratar-se de imutabilidade para as autoridades administrativas; segurança jurídica e proteção da confiança e estabilização das decisões ampliativas da esfera dos direitos.

Na esfera federal, o Decreto nº 70.235, de 1972, prevê que as decisões administrativas proferidas seriam definitivas (art. 42) e, especificamente no caso de decisão definitiva favorável ao sujeito passivo, estabelece o dever de a “autoridade preparadora exonerá-lo, de ofício, dos gravames decorrentes do litígio” (art. 45).

Não obstante a posição de Moreira e Gomes (2018), no sentido que o STJ não teria posição firmada sobre “coisa julgada administrativa”, é importante lembrar que o Superior Tribunal, no julgamento do Mandado de Segurança nº 8.810/DF, que transitou em julgado em 15/09/2014, decidiu, entre outros pontos, que “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) (Brasil, 2014, p. 1).

Segundo Antonio do Passo Cabral (2019, p. 317), os doutrinadores pátrios têm o costume de aproximar as figuras das decisões administrativas da coisa julgada judicial, na visão de que “ou há coisa julgada e, portanto se torna um conteúdo estável no processo, ou não há coisa julgada, e tudo está aberto podendo ser revisto”. Na perspectiva do mesmo autor, não se deve buscar a estabilidade processual apenas com base no instituto da coisa julgada, mas sob o prisma das estabilidades processuais como um gênero, partindo de uma “abordagem menos ‘cognitiva’ das estabilidades processuais” (Cabral, 2018, p. 33). Seriam, na visão clássica, os efeitos preclusivos da coisa julgada gerando “o impedimento que surge, com o trânsito em julgado, à discussão e apreciação das questões suscetíveis de incluir, por sua solução, no teor do pronunciamento judicial, ainda que não examinadas pelo juiz” (Cabral, 2019, p. 100).

Se da decisão administrativa não cabe mais recurso, opera-se a *preclusão* e, portanto, não existe a possibilidade de a Administração se socorrer do Poder Judiciário, pois foi ela mesma, *exercendo o autocontrole*, que reconheceu o direito do contribuinte (Machado Segundo, 2024).

Somando-se à “coisa julgada administrativa”, a doutrina apresenta outras espécies de preclusões na esfera do PAF, como a preclusão temporal, quando não se observa o prazo para o contribuinte interpor impugnação ao lançamento tributário ou recurso administrativo, que é uma espécie de preclusão intraprocessual. Ainda na visão de efeitos exclusivamente para o processo em que foi deferida a decisão, tem-se a preclusão lógica, a qual impede a parte de discutir no curso do processo questões já decididas, e, por fim, a preclusão consumativa, que veda o enfrentamento de questão não prevista na peça processual que instaurou o contencioso tributário.

Sob outra perspectiva, além da ocorrência da preclusão máxima no PAF, a estabilidade das decisões administrativas com força definitiva, em uma interpretação legislativa, tem por fundamento o art. 156, IX, do CTN, que trata sobre a extinção do crédito tributário nos casos de decisão administrativa irreformável, desde que não mais

possa ser objeto de ação anulatória. No entanto, para a doutrina expoente do Direito, no caso do art. 156, IX, do CTN, haverá, apenas, a produção de efeitos internos ao processo que foi deferido (Deligne, 2020). A doutrina majoritária aponta o citado artigo como a impossibilidade de o Fisco renovar em juízo a cobrança de tributo objeto do mesmo processo administrativo (Tôrres, 2019). Em contrapartida, Bottallo (2006) defende que, regularmente extinto o crédito tributário, não teria sentido cogitar da sua *repristinação* em sede judicial.

Nas palavras de Machado Segundo (2024, p. 154, *ebook*), após a decisão administrativa definitiva, “outros órgãos, como Procuradorias de Fazenda, Coordenações de Arrecadação etc., simplesmente não têm competência para rever tal decisão, e o ente público por eles integrado não tem interesse de agir para questionar judicialmente um ato dele próprio”.

Inexiste, ainda, legítimo interesse da Fazenda para pleitear a revisão judicial da decisão no PAF favorável ao sujeito passivo, pois há discrepância entre o objeto colimado e norma legal aplicável à espécie (Bottallo, 2008). Seguem o mesmo caminho, pela falta de interesse processual da Fazenda pública de questionar judicialmente suas decisões favoráveis ao contribuinte, Cleucio Santos Nunes (2019) e Sérgio André Rocha (2015).

Sem externar a espécie de estabilidade processual, mas no sentido de sua imutabilidade, Alexandre Castro Barros (2008) escreve que as decisões administrativas que reconhecem ser vitoriosa a pretensão do contribuinte serão definitivas. Na mesma esteira, pela impossibilidade de a Administração recorrer ao Poder Judiciário para rever a decisão administrativa favorável ao contribuinte, especialmente nos casos julgados pelos Conselhos/Tribunais de contencioso fiscal, segue Luís Flávio Neto (2016).

Dos doutrinadores participantes da obra coletiva *Processo administrativo tributário*¹⁷, quase um terço teve posicionamento favorável à Administração, conforme destacado a seguir:

Tabela 3 – Doutrinadores com posição favorável à Administração

| | Autor | Favorável | Fundamento |
|---|-----------------------|-----------|--|
| 1 | José Augusto Delgado | SIM | A decisão administrativa não tem efeito de imutabilidade, privilégio que só tem a sentença judicial com trânsito em julgado. |
| | Antonio José da Costa | SIM | Concorda com a revisão judicial |

¹⁷ *Processo administrativo tributário*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

| | | | |
|----|---------------------------------------|-----|---|
| 2 | | | somente nas hipóteses previstas no art. 149 do CTN. |
| 3 | Moisés Akselrad | SIM | Pelo princípio da moralidade, a possibilidade de revisão judicial deve ficar restrita aos casos de vício de legitimidade ou de nulidade ou flagrante desacordo com normas constitucionais e/ou legais. |
| 4 | Francisco de Assis Alves | SIM | Princípio da igualdade. Não existe impedimento na CF/1988. |
| 5 | Yoshiaki Ichihara | SIM | Concorda com a revisão judicial somente nas hipóteses em que a lei autorizar, como as previstas no art. 149 do CTN. |
| 6 | Dirceu Antonio Pastorello | SIM | Quando houver manifesta ilegalidade; decisão contrária à jurisprudência uniforme, mansa e pacífica dos Tribunais Superiores; provas robustas de desvios éticos dos julgadores. |
| 7 | Fernando Facury Scaff | SIM | Nos casos de não aplicação de normas pelos Tribunais Administrativos posteriormente consideradas constitucionais pelo STF. |
| 8 | Vinicius T. Campinele | SIM | Nos casos em que a decisão administrativa tenha sido proferida eivada de vícios, sendo irrelevante e fundamentada em inconstitucionalidade de lei. |
| 9 | Helenilson Cunha Pontes | SIM | Nos casos de decisões contrárias à jurisprudência mansa e pacífica dos Tribunais Superiores, bem como nas hipóteses de dolo, má-fé ou fraude pelo agente que proferiu a decisão. |
| 10 | Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho | SIM | No caso de independência e desvinculação entre os órgãos administrativos e as chefias de órgãos políticos, pode a Administração ingressar no Poder Judiciário. Se houver possibilidade de recurso hierárquico ao Chefe do Poder Executivo, não pode por falta de interesse processual. |

Mais de um autor cita a tese defendida por Rubens Gomes de Souza¹⁸, que defendeu a substituição do recurso hierárquico pelo direito de a Administração Fazendária ingressar no Poder Judiciário para anular as decisões administrativas

¹⁸ *A distribuição da justiça em matéria fiscal*. São Paulo: Livraria Martins, 1943.

contrárias ao seu interesse. Como exemplo, José Augusto Delgado (2002, p. 114) afirma que Rubens Gomes de Souza defende “a possibilidade de a Fazenda Pública promover, em juízo, ação para anular a decisão do Conselho de Contribuintes que lhe for contrária”. Nessa trilha, Delgado (2002) entende que só tem efeito de imutabilidade a sentença judicial transitada em julgado, podendo as decisões da Administração Fazendária ser revistas pelo Poder Judiciário nos casos contrários aos princípios tributários, em especial o da legalidade, e se proferidas com dolo, fraude, erro, simulação e coação.

Ricardo Lobo Torres (2002) relata que o projeto de Código Tributário Nacional elaborado por Rubens Gomes de Souza adotava a ideia do autor para possibilitar a revisão judicial, entretanto o Código Tributário Nacional aprovado não incorporou os capítulos referentes ao processo administrativo. Torres (2002) informa, ainda, que o Anteprojeto de Lei Orgânica do Processo Tributário de Gilberto de Ulhoa Canto sugeriu a elaboração de emenda constitucional que atribuísse ao Tribunal Federal de Recursos competência para julgar originalmente ações de revisão tributária.

Aurélio Pitanga Seixas Filho (1998, p. 27-28) afirma:

Por entender que as decisões administrativas não podem fazer coisa julgada e como forma de contornar o recurso hierárquico ao Ministro da Fazenda, Rubens Gomes de Sousa defendia a possibilidade da Fazenda Pública propor em juízo uma ação para anular a decisão do Conselho de Contribuintes contrária ao Fisco.

Na proposta apresentada a partir do Código de Processo Civil de 2015 – CPC/2015, Antonio do Passo Cabral (2018) alerta que, como um gênero, o fenômeno das estabilidades processuais deve ser visto em conjunto, que compreende diferentes espécies. Diferente da doutrina nacional, o entendimento de que a coisa julgada é, por excelência, a forma de estabilidade processual deve ser alterado, visto que, nessa nova visão, a preclusão é a forma mais geral. Existem diversas formas de estabilidade previstas no ordenamento jurídico brasileiro, com objetivo de proteger o conteúdo de cada ato processual. Na seara judicial, existiria uma variação da preclusão da *res iudicata* à coisa julgada material, sendo esta considerada o mais elevado grau da estabilidade dos atos estatais.

Após desenvolvimento sobre as espécies de decisões administrativas tributárias definitivas, Maysa de Sá Pittondo Deligne (2020) defende a subdivisão em decisões favoráveis ao sujeito passivo, de conteúdo material e conteúdo formal. Ademais, existem decisões de conteúdo material e formal também naquelas contrárias ao sujeito passivo.

Para os estudos deste subitem, cumpre destacar as decisões favoráveis ao sujeito passivo com conteúdo material, que, segundo Deligne (2020), não podem ser revistas pelo Poder Judiciário, visto que não se referem a lesão ou ameaça de lesão a direito individual fundamental. Da mesma forma, a autora defende que uma revisão judicial deve ser afastada, pois o Estado, dentro do seu poder jurisdicional, tramitado o processo, resolveu conflito de interesses, finalizado com o reconhecimento do direito do sujeito passivo. Por fim, conclui que a decisão administrativa tributária de conteúdo material é dotada de **eficácia preclusiva extraprocessual plena**.

A ideia de uma “eficácia preclusiva extraprocessual plena” para decisões administrativas favoráveis aos contribuintes parece estar em consonância com a jurisprudência do STF, que, conforme levantamentos de Moreira e Gomes (2018), reconhece que a decisão final dos órgãos administrativos judicantes é definitiva, por tratar-se de imutabilidade para as autoridades administrativas.

3.2.2 Da revisão judicial das decisões administrativas definitivas contrárias aos contribuintes

Neste tópico, diferente do item anterior, será abordada a decisão que reconhece o direito da Administração Fazendária e julga improcedente a impugnação ou recurso do sujeito passivo. Além disso, analisa-se como deve ser enfrentada a estabilidade processual nesses casos: seria a decisão desfavorável ao contribuinte ou aos responsáveis tributários acobertada pela coisa julgada material? Ou, nas palavras de Maysa de Sá Pittondo Deligne (2020), a citada decisão seria dotada de eficácia preclusiva extraprocessual plena?

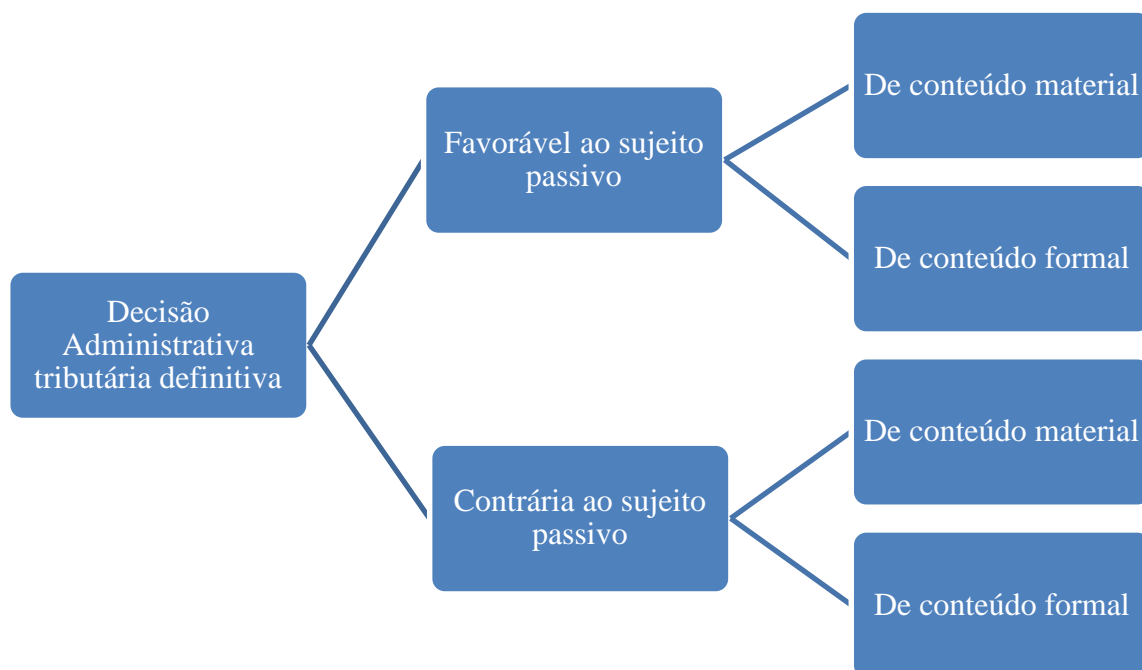
Independente da nomenclatura atribuída às decisões administrativas definitivas contrárias aos contribuintes, adoutrina e a jurisprudência são unânimes em garantir o direito de acesso ao Poder Judiciário ao contribuinte inconformado com a decisão administrativa. Portanto, a matéria não requer maiores debates.

As Constituições brasileiras, salvo raras experiências, sempre procurou prever o princípio da unidade jurisdicional, assim o efeito da decisão tributária proferida na esfera administrativa não tem caráter definitivo para o contribuinte, não constitui uma situação imutável (Castro, 2008). Essa teoria também é defendida por Eduardo Domingos Bottallo (2006), que destaca que o atributo de vincular o contribuinte é ausente nas decisões contrárias ao sujeito passivo, quer proferida por autoridade singular quer por órgão colegiado, pois seu direito está garantido pelo sistema de controle pela jurisdição

ordinária, consagrado no art. 5º, XXXV, da CF/1988. Por fim, Bottallo (2006, p. 165) explica que “tal decisão expressa, portanto, fórmula de composição com vistas à possibilidade de ser evitado o apelo ao judiciário, conquanto não seja admissível, perante o ordenamento jurídico, a criação de obstáculos que possam inibir o acesso a esta via”.

A faculdade que o sujeito passivo tem de exigir prestações do Estado decorre da ameaça ou lesão ao direito público subjetivo do cidadão (Ribas, 2008), que somente em casos excepcionais pode afastar do Poder Judiciário a solução de uma lide (Nunes, 2019). No processo administrativo, aplica-se o princípio optativo, facultando ao sujeito passivo a discussão administrativa da controvérsia, e não o da cumulação (Xavier, 2005).

Figura 1 – Espécies de decisões administrativas tributárias



Fonte: Deligne (2020)

Diante da definição apresentada por Deligne (2020), as decisões administrativas tributárias contrárias ao sujeito passivo podem ser de conteúdo material ou formal. A primeira mantém o ato administrativo produzindo efeitos extraprocessuais quanto ao exercício do direito de ação das partes e, para o caso de lançamento de ofício, pode implicar lesão ou ameaça de lesão aos direitos dos sujeitos passivos e, portanto, passíveis de apreciação pelo Poder Judiciário, de acordo com o art. 5º, XXXV, da CF/1988. Por ser passível de rescindibilidade, a decisão contrária ao sujeito passivo no PAF, dotada de caráter declaratório na orientação de conduta dos litigantes, tem “**estabilidade extraprocessual relativa**, que não poderá se tornar plena nem mesmo quando transcorrido o prazo para a interposição de ação judicial” (2020, p. 167).

James Marins (2002), como já apreciado neste capítulo, apresenta como uma das características do PAF o princípio da proteção da tutela judicial efetiva em matéria tributária, o qual tem como escopo resguardar ao contribuinte o acesso ao Poder Judiciário, dado o poder concentrado do Estado na formação do tributo.

4. DO RESULTADO DA PESQUISA JURISPRUDENCIAL SOBRE A VIABILIDADE DE UTILIZAÇÃO DE AÇÃO POPULAR E DE AÇÃO CIVIL PÚBLICA CONTRA AS DECISÕES ADMINISTRATIVAS DEFINITIVAS FAVORÁVEIS AOS CONTRIBUINTES

Este capítulo apresenta o resultado da pesquisa jurisprudencial realizada no Tribunal Regional Federal da 1ª Região (TRF-1) e no Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios (TJDFT) sobre Ações Populares e Ações Cíveis Públicas manejadas contra decisões administrativas definitivas em matéria tributária favoráveis aos contribuintes.

4.1 Dos resultados da pesquisa jurisprudencial realizada por Bianca Ramos Xavier

Importante destacar que o tema já foi objeto de pesquisa jurisprudencial, realizada por Bianca Ramos Xavier (2016), a qual se concentrou no TRF-1. No entanto, em seus relatos, a autora da pesquisa informou que a maioria dos processos não tinham trânsito em julgado e as decisões eram, apenas, de primeira instância.

Desses últimos, na sua quase totalidade, a seção judiciária federal do Distrito Federal entendeu que o cidadão não tinha interesse para propor ação popular e extinguiu, assim, todas as ações sem julgamento do mérito, mantendo a decisão administrativa favorável ao contribuinte. Como fundamento para suas decisões, os magistrados apontaram que as ações populares não demonstraram qualquer ato lesivo ao patrimônio público, mas foram embasadas, exclusivamente, em divergência de interpretação entre o autor da ação e o entendimento da Administração Fazendária. Portanto, nesses casos, segundo os juízes, os julgamentos do CARF têm como direção a interpretação da legislação tributária adotada pela própria Fazenda, não tendo o juiz competência para alterar o entendimento da Administração Pública, pois trata-se de verdadeiro mérito administrativo, que não se subsume ao controle Judiciário.

O único processo que teve, na época da pesquisa (Xavier, 2016), julgamento com resolução de mérito foi a Ação Popular nº 58995-06.2012.4.01.3400, o qual, diferente dos demais entendimentos destacados acima, afirmou que a AP era um importante instrumento processual para tutela do erário e referendou o interesse de agir do cidadão. Entretanto, no mérito, julgou a ação improcedente, tendo em vista não existir qualquer evidência nos autos de abuso de poder exercido pelo CARF ou, ainda, a incidência de algum requisito do art. 2º da Lei nº 4.717, de 1965, entendendo o juiz que a mera interpretação da lei adotada pelo CARF não está sujeita ao controle jurisdicional.

Os levantamentos da pesquisadora apontaram que nove processos transitaram em julgado, sendo cinco em primeira instância e quatro em grau de recurso. Todos os da primeira instância seguiram o entendimento da impossibilidade da revisão de mérito da interpretação da legislação adotada pelo CARF, sendo vedado ao Judiciário rever tais decisões por mera divergência de interpretação. Na visão das decisões, para ensejar ação popular, o cidadão deve comprovar que o ato é ilegal (Xavier, 2016).

Assim, conclui Xavier (2016, p. 168):

[...] não há consenso sobre a possibilidade de o cidadão e/ou o Ministério Público ajuizarem ação popular contra decisões do CARF. Alguns juízes entendem que tal medida judicial não somente pode ser utilizada, como é imprescindível para a anulação de atos lesivos ao patrimônio público, conforme o art. 1º da Lei nº 4.717, de 1965. Esse, aliás, é o entendimento minoritário ente os processos em análise.

Por outro lado, as decisões são unânimes em afirmar que a tutela judicial para esses casos somente é cabível quando as decisões administrativas transbordarem a legalidade estrita, portanto, se proferidas com vícios de incompetência, de forma, ilegalidade do objeto, inexistência de motivos ou desvio de finalidade, nos termos do art. 156, IX, do Código Tributário Nacional (Xavier, 2016).

Dessa forma, para rescindibilidade das decisões proferidas pelo CARF, na visão dos julgados analisados em 2016, deveria ser demonstrada a ilegalidade do objeto ou outro vício do ato administrativo, nos termos do art. 2º¹⁹ da Lei nº 4.717, de 29 de junho de 1965 (Brasil, 1965). Assim, a mera discordância da *ratio decidendi* da decisão administrativa não seria fundamento para anulação das decisões do CARF, pois, ao aceitar tal entendimento, o Poder Judiciário estaria suprimindo o poder legalmente exercitado pelo Fisco e tornaria o processo administrativo tributário “inútil, desnecessário, e o que é pior, com desperdício de tempo de dinheiro” (Xavier, 2016, p. 169).

Nesse sentido já abordava Sousa (1952), que defendia a possibilidade de a decisão administrativa ser revista pelo Poder Judiciário no caso de ilegalidade, mas não

¹⁹ “Art. 2º São nulos os atos lesivos ao patrimônio das entidades mencionadas no artigo anterior, nos casos de:

- a) incompetência;
- b) vício de forma;
- c) ilegalidade do objeto;
- d) inexistência dos motivos;
- e) desvio de finalidade.”

sob o ponto de vista do mérito. Por fim, alertava que tal posicionamento não violava o direito subjetivo do cidadão, “pela simples razão de que o ato administrativo proferido com violação da lei (circunstância que competiria ao Judiciário declarar) não é suscetível de gerar direito adquirido” (1952, p. 449).

4.2 Da ação popular – AP

4.2.1 Da ação popular em matéria tributária

Nos termos do art. 5º, LXXIII, da CF/1988, todo cidadão detém legitimidade ativa para a propositura de ação popular visando anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade da qual o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, tema constitucional que foi regulamentado nos arts. 1º e 2º da Lei nº 4.717, de 29 de junho de 1965. Vislumbra-se de tais contornos normativos que a AP é um direito fundamental concedido ao cidadão para ingressar no Judiciário com o objetivo de invalidar atos lesivos ao patrimônio material e imaterial do Estado, ampliando, assim, as formas pelas quais os titulares da soberania exercem prerrogativas fiscalizatórias dos afazeres públicos (Brasil, 2024).

Para José Afonso da Silva (1968), trata-se de instituto do Direito Processual Civil, como garantia político-constitucional do cidadão, para provocar o controle jurisdicional com vistas à defesa do interesse da coletividade, à anulação dos atos lesivos ao patrimônio público, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural.

A AP, como uma ferramenta de participação da sociedade nas atividades estatais, ganhou maior espaço com a promulgação da CF/1988, “notadamente à vista da norma cristalizada em seu art. 1º, parágrafo único, segundo o qual “[t]odo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição” (Brasil, 2024, p. 17). A par do exercício pela democracia representativa, o mencionado dispositivo constitucional concedeu à sociedade o direito de atuar diretamente na tomada das decisões públicas, emprestando, assim, maior legitimidade às ações do Estado. Tal previsão também está albergada em outros instrumentos para atuação direta do cidadão na proteção dos interesses coletivos, como: os plebiscitos, os referendos e a iniciativa legislativa popular (art. 14, I, II e III), além das normas concernentes à participação da sociedade civil em órgãos, entidades ou

conselhos deliberativos e governamentais para a tomada de decisão em matéria de políticas públicas (arts. 10, 37, § 3º, 194, VII, 206, VI, e 216, § 1º) (Brasil, 2024).

Ressalta-se que as previsões constitucionais da democracia participativa não impede que a lei amplie outras formas para o exercício direto do poder. A Constituição da República, “[...] no que tange à participação direta no âmbito administrativo, apenas previu algumas hipóteses em que é exigida. A lei, entretanto, poderá criar outras hipóteses, e isso sem possibilidade de afrontar o texto constitucional” (Clève, 1990, p. 96). Dentro desse primado da soberania popular, abre a possibilidade da criação de órgão público com participação da sociedade civil para deliberação de diversas atividades administrativas, podendo-se citar, como exemplo, o CARF (Brasil, 2024).

Pontuando o papel dos conselhos na estrutura da Administração, com destaque especial para a composição deliberativa paritária do CARF, a Ministra Rosa Werber, na relatoria da Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) nº 623/DF (Brasil, 2023, pp. 38 a 40, 45 e 46), ressalta que:

Na constelação da democracia constitucional, estruturada pelo ideal de compartilhamento de poder e responsabilidade entre diversas instituições e regras, entre os Poderes da República e os atores sociais, a soberania, a representação e a participação assumem a posição de elementos cardinais dos processos decisórios, para além do desenvolvimento das condições democráticas.

[...]

Nesse perfil da democracia constitucional enquadra-se o Estado Democrático de Direito brasileiro consagrado em 1988. A Constituição Federal tem como fundamentos democráticos a soberania popular - titular do poder e o exerce diretamente ou por meio de representantes eleitos -, a cidadania e o pluralismo político, conforme parágrafo único do art. 1º e art. 14. Esses comandos normativos traduzem a clara opção do projeto constitucional brasileiro pela união dos elementos da democracia direta e representativa, em uma arquitetura de afastamento dos projetos antecedentes que restringiam a participação popular aos momentos eleitorais.

[...]

À forma da democracia representativa soma-se a participativa, na qual o exercício do poder se dá diretamente pelo povo (art. 1º, parágrafo único, e art. 14 CRFB). A democracia direta, exemplificada na participação popular e social nos processos decisórios governamentais, tem sua expressão em variadas regras e procedimentos. No espaço do processo político, o referendo, o plebiscito e a iniciativa popular de projetos de lei veiculam essa participação direta.

Na Administração Pública, especificamente, a institucionalização da participação direta realiza-se preponderantemente nos orçamentos participativos e conselhos (sentido amplo), que são órgãos colegiados formuladores de políticas públicas vinculantes e de diretrizes técnicas para as áreas a que direcionados. Por se tratar de instituições de processamento e resolução de conflitos por meio de decisões coletivas, os conselhos devem igualmente obedecer aos vetores da pluralidade, deliberação e igualdade política em sua conformação.

A ideia de colegiados nos órgãos públicos que compõem a estrutura da administração pública é basilar para o efetivo e real controle social das políticas públicas que vinculam e afetam toda a comunidade. O controle social do poder

e a participação popular nos processos decisórios configuram regras e arranjos institucionais de aprimoramento da democracia e do Estado de Direito. Desse modo, a existência de instâncias colegiadas participativas de diversos segmentos sociais, como os conselhos, é um elemento de legitimidade necessária do Poder Público.

O desenho institucional de uma administração pública sem órgãos colegiados, que potencializem a democracia no acesso, e sem a igualitária participação dos cidadãos nos processos decisórios públicos indica a prevalência de uma ordem jurídica de perfil concentrado e autoritário, incompatível com o modelo da democracia constitucional, cujos fundamentos se baseiam na soberania popular, na cidadania e no pluralismo político, a teor do art. 1º, I, II e V, da nossa Constituição.

[...]

Quanto ao ponto, há que fazer um registro. **Como a igualdade política é pressuposto da democracia constitucional e, por conseguinte, da conformação de suas instituições e processos decisórios, essa deve viabilizar a representação das preferências heterogêneas da sociedade e a assimilação da pluralidade.** Nesse cenário, a exclusão de pessoas ou setores dos processos decisórios leva em consideração um pressuposto oculto na formulação da democracia. Esse pressuposto oculto dificulta a análise adequada do desenho institucional democrático estruturado.

[...]

Quanto ao problema da representação popular nos processos decisórios públicos administrativos, em termos de igualdade política, muito já se avançou, e nesse objetivo o Legislador brasileiro vem cumprindo progressivamente com seu dever constitucional de tutelar o direito à igualdade procedimental nesses ambientes. A exemplo, menciono a composição do CARF, do Conselho Nacional dos Direitos das Crianças e dos Adolescentes - CONANDA, do Conselho da Saúde - CNS, do Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS, que exigem em sua composição a paridade como técnica procedimental necessária para a tutela da liberdade e da igualdade dos setores sociais, institucionais e políticos integrantes do colegiado, bem como o equilíbrio dos interesses envolvidos na formulação da política pública (destaques no original).

Importante destacar que, concebida como mecanismo concretizador da soberania, a AP trata de instrumento que viabiliza o controle por parte do Poder Judiciário de condutas ilegítimas do Poder Público, não tem como objetivo a mera tutela patrimonial do tesouro governamental (Brasil, 2024). Não obstante esteja diretamente ligada ao binômio ilegalidade-lesividade, sua instrumentalização não está relacionada ao prejuízo material aos cofres públicos. Nesses termos, o STF fixou o Tema nº 836, de repercussão geral, com a seguinte tese:

Não é condição para o cabimento da ação popular a demonstração de prejuízo material aos cofres públicos, dado que o art. 5º, LXXIII, da Constituição Federal estabelece que qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular e impugnar, ainda que separadamente, ato lesivo ao patrimônio material, moral, cultural ou histórico do Estado ou de entidade de que ele participe.

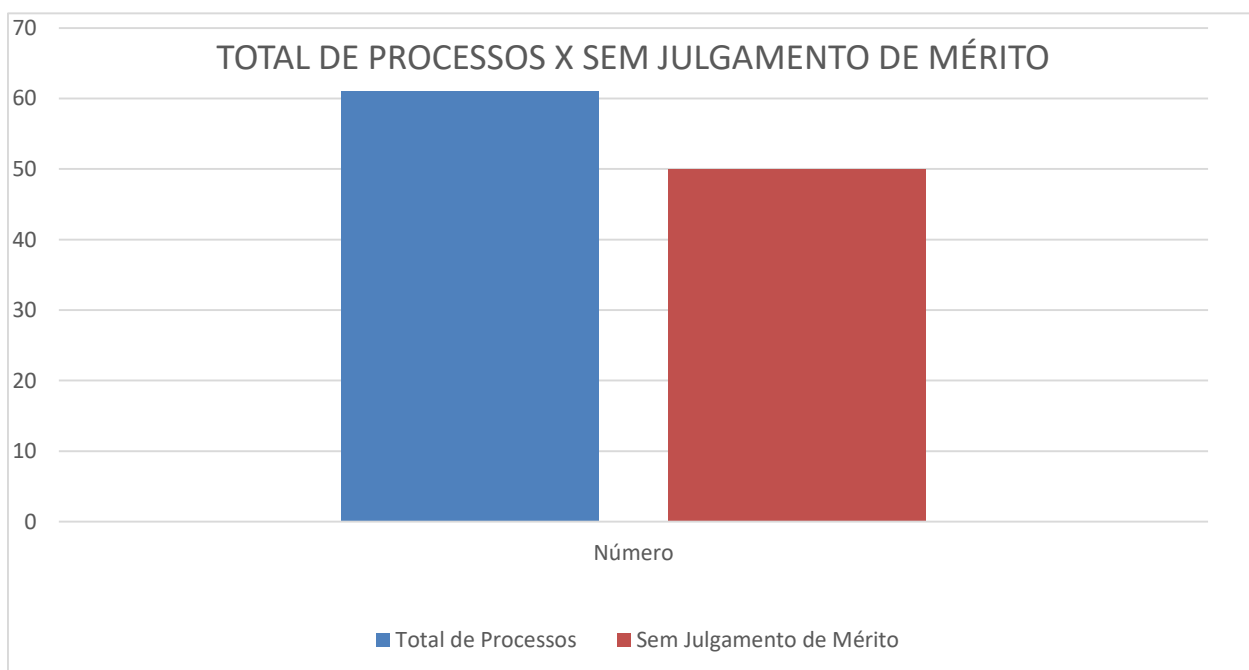
Outra perspectiva da *actio popularis* é que o seu manejo, apesar de titularidade

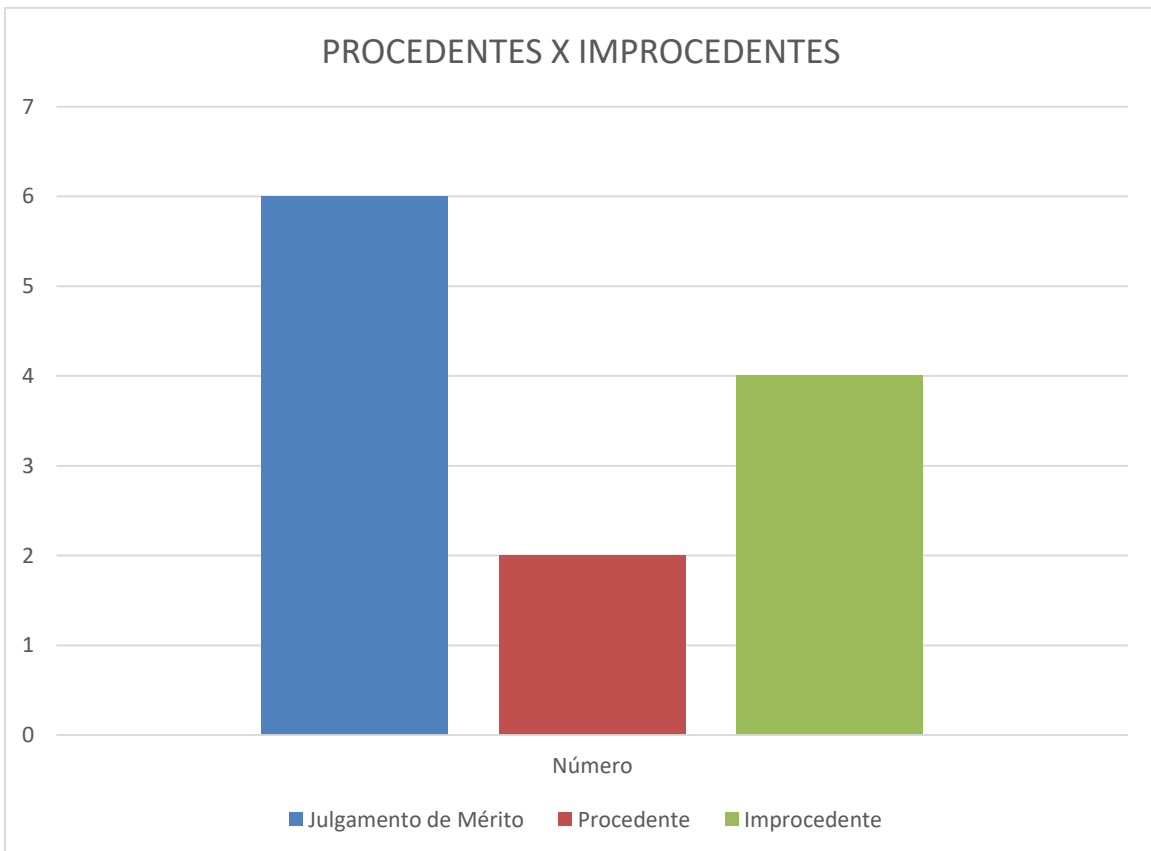
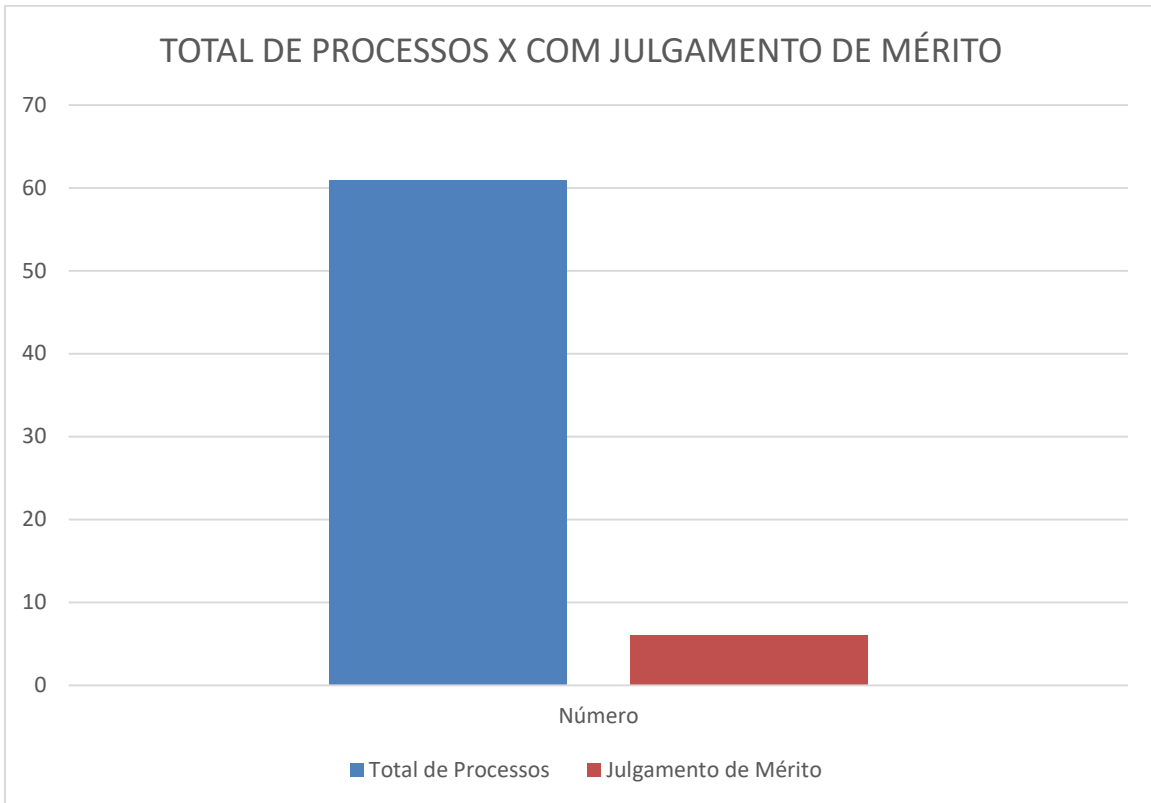
do cidadão para sua propositura, não se presta à defesa de interesses meramente particulares do respectivo autor e deve ter por escopo imediato a defesa de interesses coletivos. O autor, apenas de forma indireta, será beneficiado por ser membro do grupo.

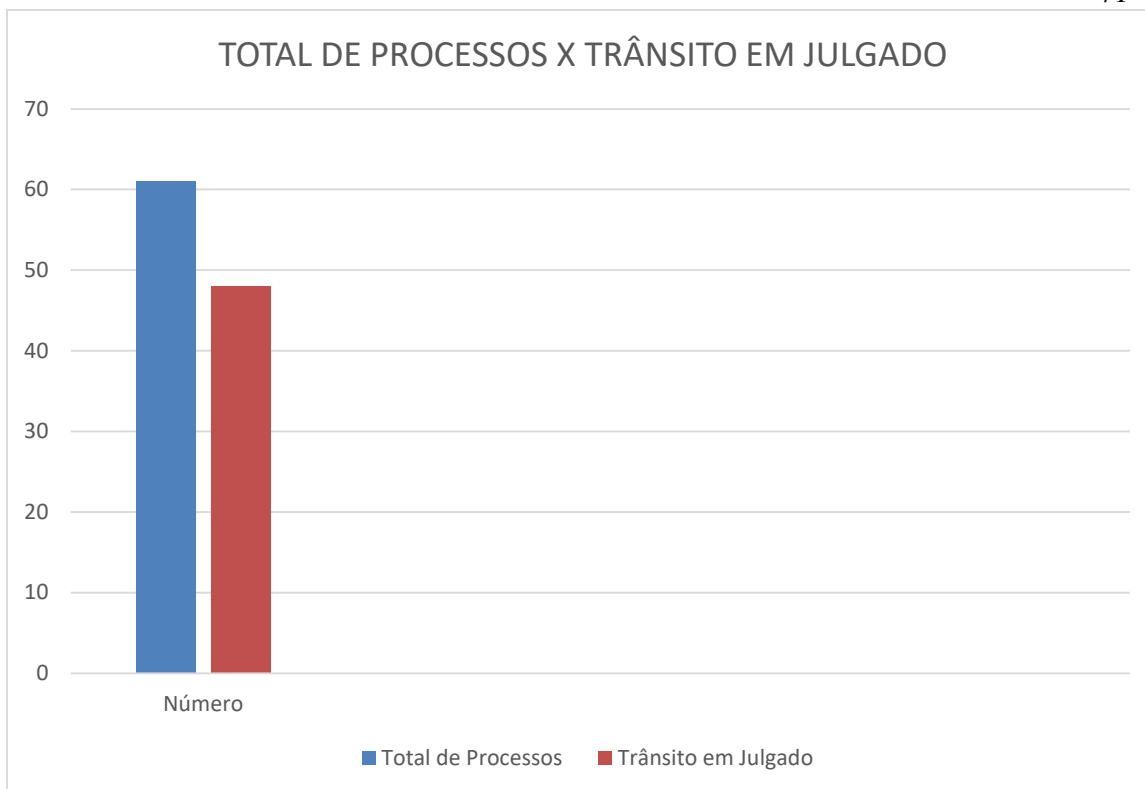
4.2.2 Do resultado da pesquisa realizada no Tribunal Regional Federal da 1ª Região (TRF-1)

Na planilha a seguir, antes de adentrar nos esclarecimentos de mérito dos processos pesquisados no TRF-1, constantes do Anexo I, serão apresentados os resultados estatísticos da pesquisa elaborada, os quais servirão para balizar as conclusões que serão delineadas neste tópico.

| Número de processos | Julgamento de mérito | | Sem julgamento de mérito | Trânsito em julgado | Sem informação |
|---------------------|----------------------|--------------|--------------------------|---------------------|----------------|
| | Procedente | Improcedente | | | |
| 61 | 2 | 4 | 50 | 48 | 5 |
| | 3,27% | 6,55% | 83,33% | 78,68% | 8,19% |







Do total de ações populares consultadas no TRF-1, 76,68% já estavam definitivamente concluídas e com trânsito em julgado, e, importante destacar, com apreciação pela primeira e segunda instância. A preclusão máxima ocorreu no âmbito do TRF-1, não existindo interposição de recurso especial ou extraordinário. Na primeira instância, 83,33% decidiram pela extinção do processo sem resolução, considerando que faltava interesse de agir ao cidadão que propôs as ações. Os magistrados argumentaram que é possível o manejo de AP para questionamentos de atos administrativos, inclusive em matéria tributária, mas o autor tem o dever de demonstrar ato lesivo ao patrimônio público, pois, no caso específico das ações analisadas, a fundamentação da inicial questionava, apenas, que a posição jurídica defendida pelo colegiado do CARF se afastava do melhor direito.

Ademais, alguns juízes federais ressaltaram que o legislador brasileiro, nos casos de demandas tributárias, optou pela existência de um contencioso administrativo-fiscal, em que a própria Administração efetua o controle interno da legalidade do lançamento tributário, inclusive com a criação de órgãos específicos como garantia ao duplo grau de revisão. Nesses termos, atribuir ao Poder Judiciário uma “terceira instância” de revisão das decisões do CARF seria retirar a importância dada pela CF/1988 ao processo administrativo e à criação por lei dos órgãos que o compõem.

Em um outro julgado²⁰, que não trata de assuntos tributários, o TRF-1 afirmou que a natureza da AP é pessoal, de índole coletiva, e que o cidadão comum não detém uma função fiscalizadora específica definida na estrutura do Estado.

Somente na primeira instância ocorreram decisões com análise de mérito, sendo menos de 9,82% dos julgamentos. Destes, apenas duas sentenças julgaram procedentes os pedidos e anularam as decisões administrativas do CARF. Não obstante o entendimento dos magistrados, acolhendo o pedido do cidadão, o julgamento recursal no TRF-1 deu provimento à apelação dos réus, pronunciando que na AP o Judiciário deve limitar-se ao exame da legalidade do ato e sua lesividade ao patrimônio público, não sendo possível a discussão de mera discordância da parte autora quanto à tese jurídica adotada no ato administrativo, e por, fim, extinguiu o processo sem resolução de mérito.

Essa foi a toada da grande maioria das apreciações realizadas pelo Tribunal, na análise da remessa necessária das sentenças que reconheceram a falta de interesse de agir e extinguiram as APs sem julgamento do mérito.

Em regra, o Tribunal Federal entende que a ação popular constitui instrumento processual do qual o cidadão pode se valer para anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural. No entanto, com fundamento na jurisprudência do STJ²¹, esclarece que, para o cabimento da ação, faz-se imprescindível a demonstração da ilegalidade do ato administrativo e da lesividade material ou moral, ou seja, não se deve adotar a lesividade presumida em função da irregularidade formal do ato.

Consoante o entendimento do STJ, para anular as decisões do CARF, o autor da AP deve demonstrar que a decisão administrativa é teratológica ou absurda, e, assim, não cabe a presunção de que a posição jurídica adotada na decisão proferida é ilegal.

Em síntese, pela análise das sentenças e acórdãos do TRF-1 consultados, pode-se afirmar, primeiro, que o Tribunal entende que a AP é meio legítimo para anular atos lesivos ao patrimônio público. Contudo, o referido Tribunal não reconhece o interesse processual na AP para mera discordância do entendimento jurídico adotado nas decisões proferidas no PAF. Para apreciação por parte do Poder Judiciário Federal, o cidadão

²⁰ Entendimento proferido no Processo nº 06434-54.2002.4.01.3400.

²¹ (REsp nº 260.821/SP, Rel. Min. Luiz Fux, Rel. para Acórdão Min. João Otávio de Noronha, julgamento: 23.11.2005).

deve demonstrar que a decisão do Conselho de Contribuintes é ilegal, de forma formal ou material, não podendo se presumir que a fundamentação adotada é teratológica ou absurda.

O entendimento do TRF-1, no mesmo caminho trilhado neste trabalho, privilegia o princípio da segurança jurídica, garante a elevação constitucional do processo administrativo, dada pela Constituição em vigor, bem como parece estar em consonância com a jurisprudência do STF, que, conforme levantamentos de Moreira e Gomes (2018), reconhece que a decisão final dos órgãos administrativos judicantes é definitiva, por tratar-se de imutabilidade para as autoridades administrativas.

Para a corrente acompanhada por esta dissertação, a jurisprudência da Justiça Federal da primeira região delineada acima expressa a ideia que a decisão administrativa tributária de conteúdo material é dotada de eficácia preclusiva extraprocessual plena. Entretanto, tal posicionamento não retira a última palavra sobre a legalidade dos atos administrativos, que, conforme determinação constitucional, compete ao Poder Jurisdicional.

Em análise do Recurso Especial nº 1.608.161/RS (Brasil, 2024)²², o STJ –

²² “DIREITO PROCESSUAL CIVIL, TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. OFENSA AOS ARTS. 489 E 1.022 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. INOCORRÊNCIA. AUSÊNCIA DE COMANDO NORMATIVO NOS ARTS. 111 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E 13 DA LEI COMPLEMENTAR N. 128/2008 PARA INFIRMAR A MOTIVAÇÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO. FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 284/STF. AJUIZAMENTO DE AÇÃO POPULAR PARA INVALIDAR DECISÃO DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF). ARTS. 1º E 2º DA LEI N. 4.717/1965, E 29, 42 E 45 DO DECRETO N. 70.235/1972. POSSIBILIDADE CONDICIONADA À DEMONSTRAÇÃO DE MANIFESTA ILEGALIDADE OU À INDICAÇÃO DE DESVIO OU ABUSO DE PODER. MERA DIVERGÊNCIA INTERPRETATIVA SOBRE O ALCANCE DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA NÃO DÁ AZO À ACTIO POPULARIS. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO E, NESSA EXTENSÃO, PROVIDO. I – De acordo com o decidido pelo Plenário desta Corte, na sessão realizada em 9.3.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. In casu, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015. II – Ausente ofensa aos arts. 489, § 1º, IV, e 1.022, II, do estatuto processual, uma vez que a Corte de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes. III – Revela-se incabível conhecer da suscitada contrariedade aos arts. 111 do Código Tributário Nacional, e 13 da Lei Complementar n. 128/2008, porquanto não possuem comando normativo capaz de infirmar os fundamentos do acórdão recorrido, incidindo, por analogia, a orientação contida na Súmula n. 284/STF. IV – Concebida como mecanismo concretizador da soberania pelos arts. 5º, LXXIII, da Constituição da República, e 1º e 2º da Lei n. 4.717/1965, a ação popular constitui instrumento viabilizador do controle de condutas ilegítimas do Poder Público, não se prestando, de outra parte, à mera tutela patrimonial dos cofres estatais, à contraposição pura e simples do escorreito exercício da atividade administrativa, tampouco à defesa de interesses exclusivos do cidadão figurante no polo ativo, porquanto direito fundamental cujo exercício, embora empreendido a título individual, tem por objetivo a tutela de bens jurídicos transindividuais. V – A fiscalização dos afazeres do Estado pela sociedade civil via ação popular convive harmonicamente com institutos igualmente consagradores do ideal de democracia participativa estampado no art. 1º, parágrafo único, da Constituição da República, a exemplo dos colegiados paritários compostos por membros do corpo social, os quais viabilizam a tutela popular da manifestação da vontade estatal e cujas conclusões hão de ser levadas em conta no exercício do controle jurisdicional, sob pena de tornar supérflua a atuação direta da sociedade civil na formação das decisões do Poder Público. VI – Nos moldes dos arts. 25, II, 42, II e III, 43 e 45 do Decreto n. 70.235/1972, o Conselho Administrativo

apreciando situação semelhante aos processos pesquisados no TRF-1, que, conforme descrito pela relatora do recurso, Ministra Regina Helena Costa (Brasil, 2024, p. 25), são aproximadamente ao menos duzentos Recursos Especiais e Agravos interpostos nos autos de ações populares, oriundos do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, propostas pelo mesmo cidadão, com objetivo de se contrapor à posição do tribunal administrativo responsável pela apreciação definitiva acerca da regularidade das exigências fiscais – caso do CARF –, bem como para afastar intelecção do CNAS quanto ao preenchimento de requisitos para o gozo de imunidade relativa a contribuições sociais – reiterou o entendimento de que não cabe AP por somente discordar-se da tese levada em conta para a formação do convencimento do colegiado do CARF, ou seja, mero inconformismo relativamente à exegese sufragada pelas instâncias administrativas.

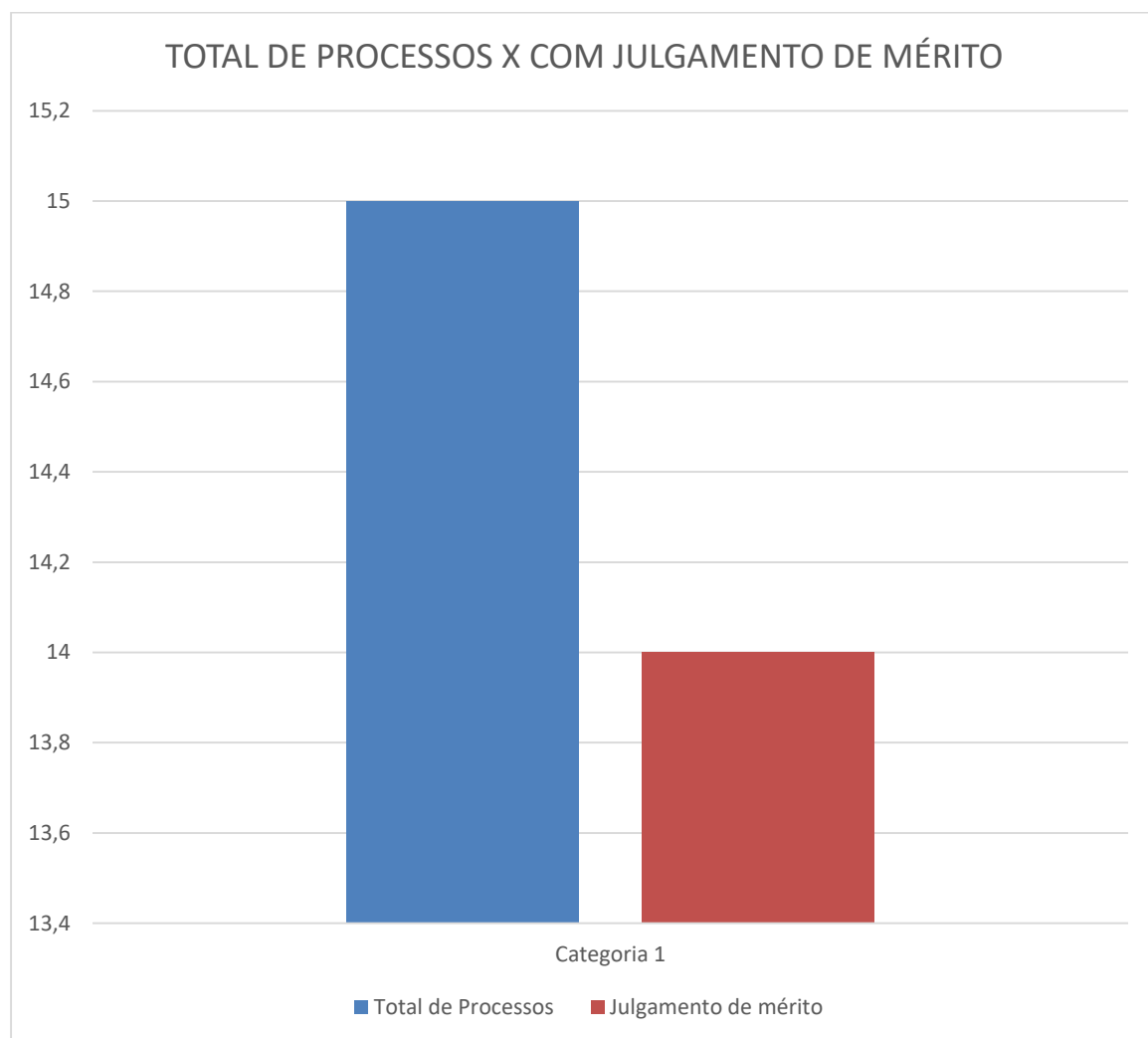
Para o STJ, na mesma linha do TRF-1, para anulação do ato administrativo por parte do Poder Judiciário Federal, o cidadão deve demonstrar que a decisão do Conselho de Contribuintes é ilegal, de forma formal ou material.

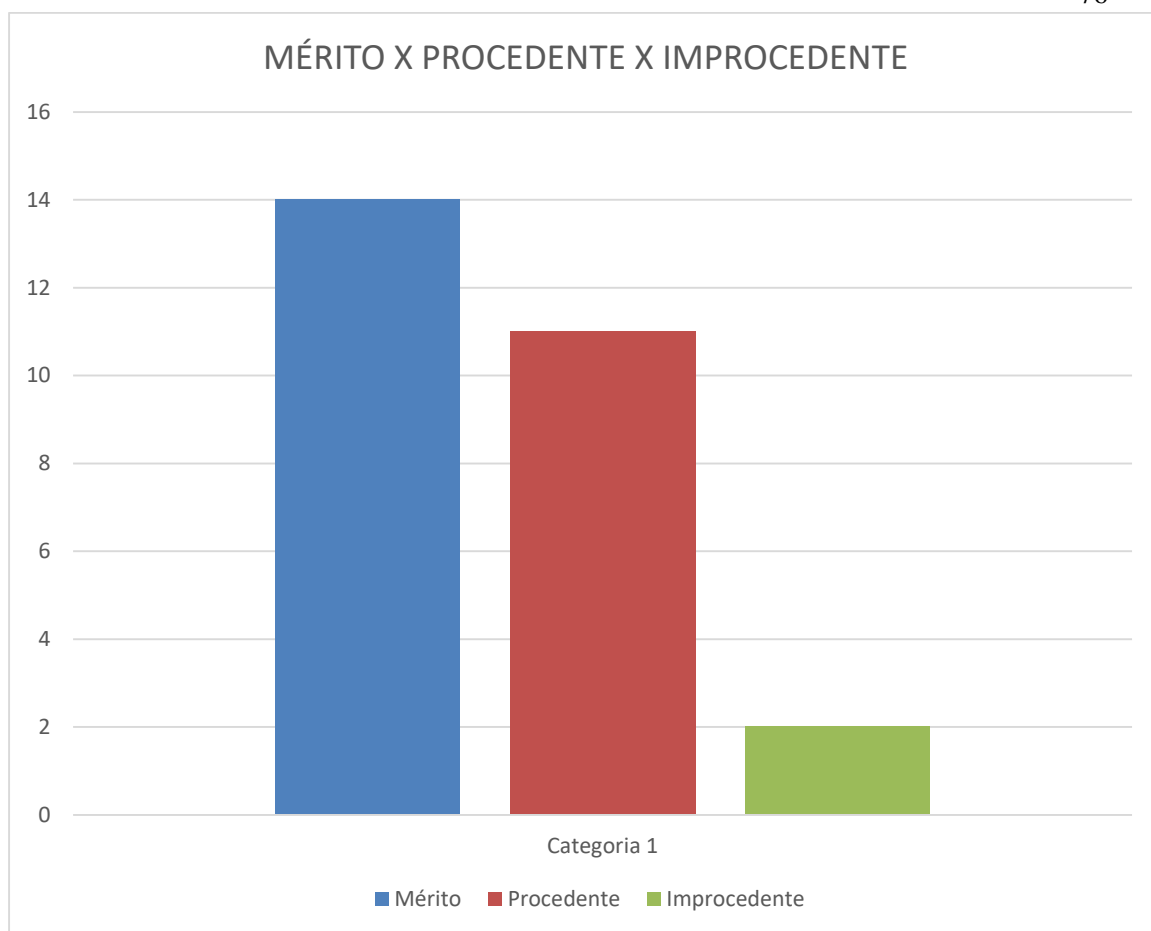
Outro ponto que merece destaque no voto da Ministra Regina Helena Costa no RESP nº 1.608.161/RS é o papel atribuído ao CARF. Segundo a Ministra (Brasil, 2024, p. 20), “o CARF constitui órgão componente da estrutura administrativa da União – estando, por isso, jungido ao princípio da legalidade –, razão pela qual suas decisões são imputadas diretamente à pessoa jurídica da qual é parte integrante”. Ademais, ressalta que a composição equânime do Conselho confere efetiva legitimidade às suas deliberações, sendo as decisões administrativas sobre as matérias fiscais resultado de diálogo plural e democrático e não são passíveis de revisão por nenhum outro órgão administrativo.

4.2.3 Do resultado da pesquisa realizada no Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF-4)

de Recursos Fiscais – CARF, constitui órgão paritário de controle extrajudicial e democrático da ação estatal de instituir e cobrar tributos, razão pela qual suas decisões, ressalvadas circunstâncias de manifesta ilegalidade, de desvio ou abuso de poder, ou, ainda, quando contrárias a sedimentados precedentes jurisdicionais, não se sujeitam a invalidação judicial por mera divergência de juízo hermenêutico quanto ao alcance da legislação tributária, mormente nos casos de escrutínio de entendimento favorável aos contribuintes em contexto de disposições legislativas de conteúdo polissêmico e objeto de interpretações díspares. VII – Hipótese na qual o Autor Popular, qualificado como Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, postula, de maneira reiterada e sem apontamento de quaisquer vícios, pela invalidação de acórdãos do CARF tão somente por discordar da tese levada em conta para a formação do convencimento do colegiado, traduzindo, por conseguinte, mero inconformismo relativamente à exegese sufragada pelas instâncias administrativas superiores ao qual juridicamente vinculado, circunstância, in casu, insuficiente à invalidação do ato impugnado. VIII – Recurso Especial da Fundação Armando Alvares Penteado parcialmente conhecido e, nessa extensão, provido. Prejudicados os Recursos Especiais da Fazenda Nacional e do Autor Popular.”

| Número de processos | Julgamento de mérito | | Sem julgamento de mérito |
|---------------------|----------------------|--------------|--------------------------|
| | Procedente | Improcedente | |
| 15 | 11 | 3 | 1 |
| | 73,33 | 20% | 0,67% |





A partir da busca realizada na jurisprudência do STJ, em especial o voto da Ministra Regina Helena Costa, relatora do RESP nº 1.608.161/RS (Brasil, 2024), tomou-se conhecimento que um Auditor-Fiscal da Receita Federal ingressou com várias ações populares no TRF-4 (Anexo II), para declarar a nulidade de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS) concedido a associações beneficentes. Considerando o volume de ações similares e o tempo para conclusão dos resultados das pesquisas para finalizar o presente trabalho, decidiu-se por selecionar uma amostra de quinze ações populares impetradas no TRF-4 pelo citado Auditor.

Diferente das APs analisadas no TRF-1, onde 83,33% dos juízes federais de primeira instância entenderam que o autor popular era carente de ação, por falta de interesse de agir, visto que o cidadão apenas discutia razões jurídicas de decidir, sem demonstrar qualquer ilegalidade nas decisões do CARF, no TRF-4, quatorze de quinze julgados de primeira instância reconheceram o interesse de agir do cidadão e decidiram

com resolução de mérito as ações. Como exemplo, em um dos julgados²³, não obstante a União ter arguido em preliminar a ausência de requisitos para a ação popular, porquanto não teria sido demonstrada a ilegalidade ou ilegitimidade do ato, tampouco efetiva lesividade ao patrimônio público, o juiz decidiu que a matéria confundia-se com o mérito da demanda. Os julgamentos com procedência de mérito tiveram como fundamento a inconstitucionalidade do art. 37 da MP nº 446/2008 e, por consequência, reconheciam a nulidade do ato administrativo.

Os Desembargadores do TRF-4, em 100% dos processos consultados, também decidiram pela análise do mérito, mas, diferente dos juizes de primeira instância, quase a totalidade dos acórdãos entenderam que²⁴:

A MP 446/2008 é formal e materialmente constitucional, pois (a) os requisitos de relevância e urgência para edição de medida provisória são de apreciação discricionária do Chefe do Poder Executivo, não cabendo, salvo os casos de excesso de poder, seu exame pelo Poder Judiciário; (b) a concessão do CEBAS não é o único requisito exigido para a imunidade tributária prevista no art. 195, §7º, não havendo qualquer prejuízo ao erário. Precedentes deste Regional.

Ademais, a Justiça Federal da 4ª Região demonstra entender que cabe à Administração Pública e não ao Judiciário verificar o efetivo cumprimento dos requisitos para obtenção do CEBAS, sob pena de trazer para o Poder Judiciário essa análise. Nesses termos, o TRF-4 deu provimento aos recursos de apelação da União e reformou as sentenças que julgaram procedentes as APs.

Por todo exposto, pode-se chegar às seguintes conclusões sobre a jurisprudência consultada:

i) a ação popular é meio hábil para questionar atos administrativos em matéria tributária, até mesmo nos casos de decisões dos Tribunais/Conselhos Administrativos de Recursos Fiscais;

ii) no entanto, a alegação do cidadão deve ser baseada na ilegalidade do ato ou da decisão administrativa, não bastando a mera discordância do entendimento jurídico adotado nas decisões proferidas;

iii) o TRF-1, quando o autor popular alega, apenas, divergência da *ratio decidendi*, sem demonstrar a ilegalidade do ato administrativo, considera que falta interesse de agir ao cidadão e conclui o processo sem julgamento do mérito;

²³ Ação Popular nº 5001894-26.2014.4.04.7100/RS.

²⁴ Apelação Cível nº 5001894-26.2014.4.04.7100/RS.

iv) o TRF-4, por sua vez, apesar de seguir o mesmo entendimento de que, mediante AP, somente cabe discussão sobre lesão ao patrimônio em casos de ilegalidade do ato administrativo, decidiu que tal ponto se confunde com o mérito e, ao conhecer o interesse de agir do autor, concluiu os processos com resolução do mérito.

4.3 Das ações civis públicas – ACPs

4.3.1 Da ação civil pública em matéria tributária

A ação civil pública é instrumento processual para proteger interesses transindividuais, do meio ambiente, do consumidor, do patrimônio artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico, infrações da ordem econômica e outros interesses difusos e coletivos, com amparo na Constituição Federal (art. 129, III e § 1º) e regulamentada pela Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985.

Com o surgimento da ACP é suplantado o princípio tradicional de proteção ao direito subjetivo, passando a tutelar o interesse público, não defendido com suficiência pelas limitações legais e costumeiras da ação popular. A ampliação do rol expresso das áreas de proteção, permitindo que, via ação civil pública, fossem protegidos não só o patrimônio público e social e o meio ambiente, mas outros interesses difusos e coletivos, levou, praticamente, a ação popular a ficar contida no âmbito de ação civil pública.

Em 2001, a Medida Provisória nº 2.180-35, de 2001, incluiu o parágrafo único ao art. 1º da Lei nº 7.347, de 1985, para vedar a ACP que veicule pretensões que envolvam tributos, contribuições previdenciárias, o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) ou outros fundos de natureza institucional cujos beneficiários podem ser individualmente determinados.

Com fundamento no *leading case* do ARE 694.294, o STF editou o Tema 645, em repercussão geral, segundo o qual “o Ministério Público (MP) não possui legitimidade ativa ad causam para, em ação civil pública, deduzir em juízo pretensão de natureza tributária em defesa dos contribuintes, que vise questionar a constitucionalidade/legalidade de tributo”.

Sobre o mesmo assunto, o STF, no Tema 56 da repercussão geral, reconheceu ao MP a legitimidade para propor ação visando anular Acordo de Regime Especial de Tributação, nos seguintes termos: "O Ministério Público tem legitimidade para propor ação civil pública com o objetivo de anular Termo de Acordo de Regime Especial — TARE firmado entre o Poder Público e contribuinte, em face da legitimação ad causam

que o texto constitucional lhe confere para defender o erário".

Então, em uma análise comparativa dos temas, o STF, de um lado, parece restringir a atuação do MP em matéria tributária, quando o interesse for o sujeito passivo e, de outro lado, vedar a possibilidade do controle de constitucionalidade incidente na ACP. Mas, no caso de interesse público e defesa à lesão ao patrimônio público e ao erário, teria o *parquet* legitimidade ativa para ajuizar ACP para anular atos administrativos e, também, decisões de conselho de contribuintes causadores de danos ao patrimônio público.

Sobre a viabilidade de o MP ajuizar ACP em matéria tributária, o STJ também já se pronunciou sobre o assunto. No EREsp 1.428.611/SE (Brasil, 2022), a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, por maioria dos votos, não aderiu a tentativa de relativizar a incidência do art.1º, parágrafo único, da Lei nº 7.347, de 1985, que veda o uso de ação civil pública para veicular pretensões que envolvam tributos (Vital, 2022). No voto do relator, Ministro Francisco Falcão, citando a jurisprudência do próprio STJ e o Tema 645 do STF, ficou evidenciado que, se é matéria tributária, o MP não pode questioná-la em ACP. No entanto, em divergência, a Ministra Regina Helena Costa argumentou a necessidade de abrir uma diferenciação, pois as exigências tributárias podem revelar direitos individuais homogêneos e, assim, de acordo a CF/1988, o MP teria legitimidade para defender a matéria em juízo. Na mesma linha do voto divergente, o Ministro Herman Benjamin entendeu que o objeto da ação do MP não seria, em essência, a questão tributária subjacente, mas o direito dos portadores de deficiência física à isenção tributária.

A relativização proposta na divergência não foi acatada pela Turma. O Ministro Gurgel de Faria destacou que a causa da ilegitimidade do MP ocorre quando o pedido versar tema de natureza tributária, e não quando é a causa de pedir. Segundo a conclusão da Ministra Assusete Magalhães (Brasil, 2022, p. 42):

é fora de dúvida que a pretensão versada neste feito é nitidamente tributária, visto que se objetiva afastar, em âmbito nacional, para fins de obtenção de isenção fiscal do IPI e IOF, a exigência de disponibilidade financeira ou patrimonial própria, por parte dos portadores de 'deficiências físicas', para a aquisição de veículos automotores.

Por fim, a decisão dos embargos de divergência no RESP nº 1.428.611/SE ficou com a seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. LEGITIMIDADE DO MINISTÉRIO PÚBLICO PARA AJUIZAR AÇÃO CIVIL PÚBLICA SOBRE MATÉRIA TRIBUTÁRIA. LEI N. 7.347/1985. VEDAÇÃO.

I - O feito decorre de ação civil pública ajuizada pelo Ministério Público Federal para contestar a IN n. 988/2009 da Receita Federal que dispõe sobre a isenção de IPI e IOF na aquisição de veículos automotores por parte dos portadores de "deficiências físicas".

II - O parágrafo único do art. 1º da Lei n 7.347/1985, que disciplina a ação civil pública, veda o ajuizamento da referida ação para veicular pretensões que envolvam tributos. A referida vedação direcionada ao tema impede a utilização da ação coletiva para tutelar direito individual homogêneo disponível, e que pode ser defendido individualmente em demandas autônomas. III - Nesse contexto é inviável o ajuizamento de ação civil pública pelo Ministério Público para discutir a relação jurídico-tributária. Precedentes: REsp 1.541.275/PR, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 17/12/2015, DJe 18/12/2015 e AgInt no REsp 1.502.258/SP, Relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 23/9/2019, DJe 25/9/2019.

IV - Matéria já apreciada por esta Primeira Seção (EREsp 505.303/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 11/06/2008, DJe 18/08/2008) e na Corte Especial (AgRg na Pet 1.093/RS, Rel. Ministro NILSON NAVES, CORTE ESPECIAL, julgado em 24/10/2002, DJ 16/12/2002, p. 223 RSTJ vol. 166, p. 21).

V - Refira-se, ainda, o tema 645, STF: “O Ministério Público não possui legitimidade ativa ad causam para, em ação civil pública, deduzir em juízo pretensão de natureza tributária em defesa dos contribuintes, que vise questionar a constitucionalidade/legalidade de tributo.”

VI - Embargos de divergência providos.

Não obstante o entendimento exarado pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça no EREsp 1.428.611/SE (Brasil, 2022), notícia publicada no sítio eletrônico da Procuradoria-Geral da República²⁵, em 25 de outubro de 2023, alerta que o “STJ reconhece que Ministério Público pode ajuizar ação civil pública que tenha reflexos sobre matéria tributária”. Trata-se de matéria sobre a decisão proferida no RESP n° 2.033.159/DF²⁶, no qual, citando o entendimento do Ministro Gurgel de Faria, afirmou-

²⁵ Disponível em: <https://www.mpf.mp.br/pgr/noticias-pgr2/2023/stj-reconhece-que-ministerio-publico-pode-ajuzar-acao-civil-publica-que-tenha-reflexos-sobre-materia-tributaria>. Acesso em: 30 out. 2024.

²⁶ “PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. AÇÃO CIVIL PÚBLICA. CONCESSÃO DE CERTIFICADO DE ENTIDADE SEM FINS LUCRATIVOS (CEBAS). ATO ADMINISTRATIVO DECLARATÓRIO. ANULAÇÃO. ART. 1º, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LEI N. 7.347/1985. INAPLICABILIDADE. LEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM DO MINISTÉRIO PÚBLICO. RECURSO ESPECIAL PROVIDO.

I – Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. In casu, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015.

II – Buscando o Ministério Público, mediante ação civil pública, a anulação da concessão do CEBAS, ato administrativo de cariz declaratório, é inaplicável a previsão estampada no art. 1º, parágrafo único, da Lei n. 7.347/1985, não havendo se falar, por conseguinte, de ilegitimidade ativa ad causam. Precedentes do STF e desta Corte.

III – Na esteira da Lei Complementar n. 187/2021, a concessão do CEBAS não se confunde com o reconhecimento do direito público subjetivo à imunidade, sendo, ao revés, pressuposto de habilitação para o seu desfrute, ressalvada pelo legislador, expressamente, a atuação funcional do Parquet ante a eventuais irregularidades em sua expedição.

se que nessas causas deve ser realizada especial distinção entre a causa de pedir e o pedido do MP, de modo que a ilegitimidade ocorreria, somente, quando o pedido versar sobre tema de natureza tributária.

O Ministro Benedito Gonçalves, relator do citado recurso especial, após citar várias decisões do seu Tribunal contrárias ao entendimento defendido pelo Ministério Público Federal, votou por negar provimento ao recurso especial, pois:

[...] incide claramente à hipótese a vedação expressa no parágrafo único do art. 1º da Lei 7.347/85, que diz: “Não será cabível ação civil pública para veicular pretensões que envolvam tributos, contribuições previdenciárias, o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS ou outros fundos de natureza institucional cujos beneficiários podem ser individualmente determinados.

Em voto-vista, a Ministra Regina Helena posicionou-se que o objeto da ação em análise não envolve matéria tributária, mas busca anulação de ato administrativo, e que a jurisprudência do STJ e a do STF reconhecem a legitimidade do *parquet* para ajuizamento de ACP para discutir a legalidade de atos exarados pelo Poder Público, como, por exemplo, a Súmula nº 329²⁷ do STJ. Por fim, concluiu que a discussão do ato administrativo é “antecedente e prejudicial à discussão concernente aos efeitos tributários imunizantes, razão pela qual não há se falar em ilegitimidade ad causam, com amparo no art. 1º, parágrafo único, da Lei n. 7.347/1985”. Acompanharam a Ministra Regina Helena os Ministros Sérgio Kukina e Paulo Sérgio Domingues.

O Ministro Gurgel de Faria, apesar de reafirmar sua posição, de que a legitimidade do Ministério Público para o ajuizamento de ação civil pública que envolva questão tributária deve ser analisada mediante a identificação do respectivo pedido e causa de pedir, no caso concreto, entendeu que o pedido consubstanciado na exordial (pretensão) consiste no reconhecimento ou não do direito à imunidade tributária, e a causa de pedir é o descumprimento dos requisitos necessários para sua concessão. Nesses termos, o Ministro acompanhou o voto do relator para negar provimento ao recurso especial.

Em conclusão, a jurisprudência do STJ, mesmo com a previsão do parágrafo único do art. 1º da Lei nº 7.347/85, parece caminhar na direção de reconhecer a

IV – O pedido de reconhecimento da nulidade dessa certificação, porquanto concedida à revelia dos moldes legais, não revela, no caso, pretensão tributária, mas, sim, atinente à lisura de ato administrativo do qual poderão, eventualmente, exsurgir efeitos no âmbito fiscal.

V – Recurso Especial provido”

²⁷ “O Ministério Público tem legitimidade para propor ação civil pública em defesa do patrimônio público.”

legitimidade do MP para pleitear em ACP a discussão de matéria tributária, desde que a matéria fiscal não esteja contemplada no pedido da inicial, mas seja abordada como causa de pedir.

4.3.2 Do resultado da pesquisa realizada no Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios (TJDFT)

O aprofundamento da pesquisa no TJDFT considerou a vida profissional do autor deste trabalho na Administração Fazendária do Distrito Federal e no contencioso administrativo tributário, onde se deparou com alguns questionamentos judiciais realizados pelo Ministério Público do Distrito Federal e Territórios (MPDFT) contra decisões administrativas definitivas de natureza tributária favoráveis aos contribuintes.

O sítio do TJDFT traz para consulta, para processos ajuizados até 2019, uma relação de ações civis públicas ajuizadas naquele Tribunal²⁸. Depois deste período, para pesquisa dos processos eletrônicos foi utilizado o endereço eletrônico: <https://pje.tjdft.jus.br/consultapublica/ConsultaPublica/listView.seam> (Ação Civil Pública), fazendo uso do filtro do campo Classe. Também foi encaminhado e-mail à Promotoria da Defesa da Ordem Tributária (PDOT/MPDFT), solicitando os números das ações civis públicas ajuizadas por aquela área especializada contra atos administrativos realizados pela Administração Fazendária do Distrito Federal.

Em resposta à consulta realizada, a PDOT/MPDFT comunicou: “segundo orientação do Dr. Rubin Lemos, informo o número de algumas ACPs protocoladas por esta especializada: PJE 0700778-63.2024.8.07.0018, PJE 0710391-83.2019.8.07.0018, PJE 0710910-58.2019.8.07.0018 e PJE 0709945-80.2019.8.07.0018”.

Durante a pesquisa verificou-se que, nos anos de 2002 a 2006, diversas ACPs foram ajuizadas pelo MPDFT sobre o mesmo objeto, questionar, de forma incidental, a constitucionalidade da Lei distrital nº 2.381, de 1999, que alterou a Lei distrital nº 1.254, de 1996, posteriormente regulamentada pelo Decreto nº 20.322, de 1999, e pela Portaria nº 293, de 1999, aduzindo que a legislação distrital extrapolou os limites da legislação do ICMS e invadiu matéria afeta a Lei Complementar e, por fim, requerendo a nulidade dos Termos de Acordo de Regime Especial celebrados com os contribuintes. Portanto, nessas ações não foi discutido o mérito do ato administrativo, mas sim a sua legalidade

²⁸ Para consulta deve seguir a aba “consultas”, depois deve acessar o item “Despacho, Decisões e Ações” e, por fim, “Ação Civil Pública”.

lato sensu. Para o levantamento foram selecionados 25 processos com pedidos sobre o tema destacado acima (Anexo III).

Constatou-se que, nesses casos, quase a totalidade das decisões de primeira instância reconheceram a legitimidade do MPDFT para ajuizar as respectivas ações e, no mérito, julgaram procedente o pedido e declararam a nulidade dos Termos de Acordos de Regime Especial celebrados na forma da legislação posta à época e, por fim, condenaram os contribuintes a proceder ao recolhimento do ICMS na forma da apuração normal do tributo, através do ajuste do que foi pago e do que deixou de ser computado.

No entanto, a verificação da jurisprudência no Tribunal do Distrito Federal foi prejudicada por dois motivos. Primeiro, em decisão liminar, o Ministro do Supremo Tribunal Federal Marco Aurélio Mello, na Ação Cautelar (AC) 3.802 MC/DF, concedeu efeito suspensivo ativo ao recurso extraordinário protocolado pelo MPDFT, em um dos processos de ACP, e determinou a suspensão do trâmite dos presentes autos, até o pronunciamento definitivo daquele tribunal, nos termos do art. 543-B do CPC c/c art. 328 do RISTF, o que levou à suspensão dos processos analisados. Segundo, com objetivo de garantir o direito dos contribuintes, foi revogada a Lei Distrital nº 2.381, de 1999, pela Lei Distrital nº 4.100, de 29 de fevereiro de 2008, e publicada a Lei Distrital nº 4.732/2011, que suspendeu a exigibilidade e concedeu remissão do ICMS não recolhido resultante da diferença entre o regime normal de apuração e o tratamento tributário decorrente da opção do contribuinte pelo regime de apuração do ICMS previsto na Lei Distrital nº 2.381, de 1999, que também extinguiu os Termos de Acordo de Regime Especial decorrentes da lei revogada.

Concluída a pesquisa jurisprudencial, não foram encontradas ações questionando o julgamento de decisões do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais (TARF), mas pode-se constatar o questionamento do MPDFT contra atos concessivos de benefícios fiscais (Anexo IV). Em dois processos, que já contam com decisão de mérito, o questionamento abarca a concessão de crédito presumido a empresas que participaram do programa de incentivo cultural do Distrito Federal, com o argumento de descumprimento da legislação distrital e erro na aplicação da norma²⁹. Em um terceiro processo, identificou-se sua suspensão para aguardar decisão da Ação Direta de Inconstitucionalidade³⁰ e o último processo localizado na pesquisa aguarda decisão de

²⁹ AP: 0710391-83.2019.8.07.0018 e 0709945-80.2019.8.07.0018.

³⁰ AP: 0710910-58.2019.8.07.0018.

primeira instância³¹.

Assim como os primeiros processos consultados (Anexo III), as decisões com julgamento de mérito reconheceram a legitimidade do Ministério Público para ajuizar as respectivas ações. As decisões seguiram o entendimento do Supremo Tribunal Federal, que, no julgamento do RE 576.155/DF, submetido ao rito da repercussão geral, decidiu que o Ministério Público possui legitimidade para propor ação civil pública com o objeto de anular Termo de Acordo de Regime Especial (TARE), em face da legitimação *ad causam* que o texto constitucional lhe confere para defender o erário, o qual resultou, como já visto, no Tema 56 da Repercussão Geral do STF.

No exame do mérito, ambos dispositivos julgaram improcedentes os pedidos do MPDFT, confirmando que os contribuintes cumpriram os requisitos exigidos pela legislação tributária e que não havia ilegalidade no ato concessivo de benefício fiscal praticado pela Administração. Em julgamento de recurso, o TJDFT manteve a decisão de primeiro grau e desproveu o recurso de apelação do MPDFT.

Entretanto, não é possível concluir se a jurisprudência do TJDFT permitiria a revisão do mérito da decisão da Administração Tributária. Nos termos do Acórdão 1.710.142, poderia ser sustentado que o Tribunal somente aceitaria a revisão de legalidade da decisão administrativa, sem possibilidade de revisão de sua *ratio decidendi*. Nesses termos³²:

APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO CIVIL PÚBLICA. IMPUGNAÇÃO À INSCRIÇÃO DE FILIAL DO GRUPO AMBEV EM PROGRAMA DE INCENTIVO CULTURAL INSTITUÍDO PELA LEI DISTRITAL Nº 5.021/2013. DANO AO ERÁRIO. INEXISTÊNCIA INCONTROVERSA E APURADA EM PROVA PERICIAL. ALEGAÇÃO DE FRAUDE NA INSCRIÇÃO. MERA PRESUNÇÃO CONTRÁRIA À PROVA DOS AUTOS. RESTRUTURAÇÃO DO GRUPO ECONÔMICO EM ÂMBITO NACIONAL, SEM VINCULAÇÃO COM O PROGRAMA ESTATAL. REGULARIDADE FISCAL E ATENDIMENTO DAS EXIGÊNCIAS PELA FILIAL QUE ADERIU AO PROGRAMA DE FOMENTO À CULTURA. BENEFÍCIOS FISCAIS INCIDENTES APENAS SOBRE AS OPERAÇÕES MERCANTIS DA FILIAL ADERENTE, E EM TRANSAÇÕES COM INCIDÊNCIA DE ICMS SEM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ADEQUAÇÃO. EXISTÊNCIA DE EXECUÇÃO FISCAL CONTRA OUTRAS EMPRESAS DO GRUPO. IMPERTINÊNCIA. SENTENÇA DE IMPROCEDÊNCIA MANTIDA.

³¹AP: 0700778-63.2024.8.07.0018.

³²Disponível em: <https://pje-consultapublica.tjdft.jus.br/consultapublica/ConsultaPublica/DetalheProcessoConsultaPublica/documentoSemLoginHTML.seam?ca=79082d9a02d95d299a8a807ccc7b5ed986b5189c0abeaa4e44e97c8f8d19bb91a73beff4b6cf4fbef257c235bd1b605e5152c0e5d8979533&idProcessoDoc=167733690>. Acesso em: 30 out. 2024.

1. Trata-se de Ação Civil Pública que questiona a adesão de uma filial do grupo AMBEV ao programa instituído pela Lei Distrital nº 5.021/2013 para captação de investimentos em eventos culturais, reclamando o apelo do Distrito Federal pela condenação da apelada à restituição do valor total do benefício fiscal obtido pela apelada, ao pagamento de multa pelo triplo desse montante e à proibição manter contratações com a Administração Pública local por dois anos, sob alegação de que teria sido ilegal e fraudulenta a adesão ao programa de incentivo à cultura.
2. A análise detida da prova dos autos e da legislação aplicável ao caso revela a improcedência da pretensão recursal, pois não houve prejuízo ao erário e se revelam infundadas as alegações de fraude no cadastrado da apelada no programa de fomento à cultura.
3. É incontroverso e foi confirmado em prova pericial que houve o aporte de investimentos expressivos de recursos financeiros pela apelada em atividades culturais, assim como se mostra incontroverso que está correto o valor do benefício fiscal obtido, apenas em operações realizadas pela filial cadastrada no programa estatal e em montante inferior aos investimentos realizados na cultura local, de modo que não restou constatado qualquer prejuízo ao erário.
4. A extinção ou incorporação das antigas matriz e filiais da empresa apelada, com a instituição de novas pessoas jurídicas para atuação no Distrito Federal, decorre de notória reestruturação nacional a que se submeteu o grupo empresarial AMBEV, sendo absolutamente impertinente a alegação de que a alteração societária seria destinada à participação irregular no programa de incentivo à cultura.
5. A filial do grupo econômico estabelecida no Distrito Federal, efetivamente inscrita no programa de incentivo à cultura, comprovou, com relação a si, todos os requisitos exigidos pela Administração Pública para obter a adesão, inclusive a regularidade fiscal, por meio de certidão negativa, além de ter aplicado os benefícios fiscais exclusivamente em suas operações comerciais.
6. É impertinente à resolução a causa a alegação de que existem execuções fiscais movidas contra outras empresas do grupo AMBEV, pois as empresas indicadas não tiveram participação do programa de fomento cultural, e a prova pericial atesta que todas as execuções fiscais em curso no Distrito Federal contra empresas do grupo econômico estão garantidas por caução idônea, de modo que, em tese, mesmo essas empresas atenderiam à exigência disposta no art. 29, II do Decreto nº 35.325/2014 para participação no programa instituído pela Lei Distrital nº 5.021/2013.
7. Também restou apurado em prova pericial que não incidiu benefício fiscal sobre operações com incidência de ICMS por substituição tributária, de modo que foram respeitadas as regras instituídas pelo art. 3º da Lei Distrital nº 5.021/2013 e pelo art. 8, III, do Decreto nº 35.325/2014.
8. **Deve ser mantida, portanto, a sentença de improcedência da ação civil pública, pois não se constata violação a nenhum dos preceitos tutelados pelo art. 1º, da Lei 7.347/1985, notadamente diante da constatação de inexistência de prejuízo ao erário, restando apurado, ademais, que a pretensão inicial está amparada em ilações e presunções de fraude que não estão minimamente confirmadas pela prova dos autos, de modo que atenta contra a presunção de boa-fé e contra o princípio da intervenção mínima do Estado, instituídos pelos arts. 1, § 2º, 2º, II e III, e 3º, V, da Lei de Liberdade Econômica (Lei 13.874/2019).**
9. Recurso de apelação desprovido (sem grifo no original).

Tal conclusão toma por base a fundamentação das sentenças proferidas nos respectivos julgamentos apreciados. Não obstante a avaliação dos requisitos apontados pela legislação distrital, as conclusões dos magistrados apontaram que os benefícios fiscais concedidos eram legais e que a interpretação restritiva dos dispositivos apresentada pelo MPDFT não tinha amparo na legislação tributária e, portanto, tal

interpretação violaria o princípio da legalidade. De maneira indireta, os julgamentos apreciados confirmam a legalidade da decisão administrativa, mas não deixaram elucidado a possibilidade de, mediante uma ACP, o Judiciário decidir o mérito por divergir da fundamentação de mérito adotada pelo Fisco.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante dos estudos realizados pode-se concluir que a garantia de processo administrativo fiscal (PAF), de acordo com ditames do princípio da segurança jurídica, como regido no atual Direito Constitucional brasileiro, foi um processo de evolução histórica no ramo do Direito Administrativo, que veio subsequente às monarquias absolutas, nas quais a administração era utilizada como um instrumento para realizar os desejos pessoais do monarca, e sua vontade era a lei, que deveria ser obedecida por todos os seus servos.

Essa evolução da jurisdição administrativa surge com a Revolução Francesa, em 1789, sintetizando um dos princípios básicos de Rousseau, segundo o qual a lei estava acima do homem, o qual foi transmitido diretamente à Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, consolidando-se no século XIX, com grande desenvolvimento no século XX e recém-inaugurado no século XXI, sendo denominado como “o reino da lei”.

Na formação do Direito Administrativo, que também está ligado à existência do Direito Constitucional, teve preponderância o conceito de Estado de Direito, no momento em que o Poder criador do Direito passou também a respeitá-lo, transformando-o de atividade arbitrária para uma atividade jurídica.

Portanto, diferente do argumento de autores brasileiros, os quais afirmam que o Direito Administrativo tem uma origem autoritária, que nasceu para proteger os interesses econômicos e políticos da burguesia, tal ramo do Direito transcende esses objetivos, representando, desde o início, uma das vertentes realizadoras do Estado de Direito.

Uma concepção ampliada do princípio da legalidade surge com a instituição de um Estado Democrático de Direito, pois o Estado estaria submetido ao Direito, inseridos todos os valores expressos ou implícitos da Constituição (lei, valores e princípios), que também influenciou a ideia de participação do cidadão na gestão e controle da Administração Pública, uma democracia participativa, o que balizou a processualização do Direito Administrativo, com a exigência constitucional do devido processo legal.

Esse contexto de evolução não foi diferente no Brasil. Como exemplo, o termo “contencioso administrativo” não estava previsto nas Constituições de 1981, 1934, 1946 e 1967. Somente a Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, a qual editou o texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967, trouxe a possibilidade de criação por lei do contencioso administrativo, contudo a previsão constitucional não foi regulamentada.

Com a tendência da constitucionalização do direito, a Constituição de 1988, entre outros princípios, concretizou o princípio da segurança jurídica pelos princípios constitucionais da legalidade (art. 5º, II, e art. 150, I), da isonomia (art. 5º e art. 150, II), da capacidade contributiva (art. 145, § 1º), da irretroatividade (art. 150, III, a), da anterioridade (art. 150, III, b), do não confisco (art. 150, IV), da liberdade de tráfego (art. 150, V) e da competência, com previsão, ainda, do princípio do contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes, para o processo administrativo.

A implementação dos princípios constitucionais previstos acima, no Processo Administrativo Tributário, é a concretização do princípio da segurança jurídica, o qual, para a doutrina tributarista, é definido como um sobreprincípio e tem como objetivo limitar o poder de tributar da Administração Fazendária. No Processo Administrativo Tributário, além dos princípios constitucionais, a atuação fazendária deve estar limitada, também, pelos princípios infraconstitucionais, considerando a sistemática nacional da limitação do poder de tributar.

Portanto, o Processo Administrativo tem previsão constitucional, e a Administração Tributária tem o dever de garantir a aplicação de todos os princípios constitucionais ao tema, sob pena de violar o princípio da segurança jurídica.

Diante dessas premissas, não obstante ser uma corrente minoritária, vislumbra-se o exercido no PAF com uma “função jurisdicional do Estado”, que é a atribuição para sanar conflitos na aplicação do direito ao caso concreto, resolvendo litígios e dizendo o direito aplicável. É a função da Administração Judicante, a qual busca solucionar as controvérsias surgidas com os administrados, aplicando o direito, em consequência da atividade da Administração Ativa, a qual consiste na produção de atos jurídicos concretos, em que o Estado surge em uma posição de superioridade ante as demais partes, tendo as relações que dela resultam um plano vertical. É importante diferenciar a “função jurisdicional do Estado” do “Poder jurisdicional do Estado”, que é exercido exclusivamente pelo Poder Judiciário.

E essa “função” será exercida por um verdadeiro processo administrativo, e, a partir do “modelo constitucional de Direito Processual Civil”, não é possível ver o processo como mera relação jurídica processual, em face do Estado constitucional e dos direitos fundamentais. Ele deve ser contextualizado com a participação das partes na decisão, bem como com o tratamento adequado ao direito material posto em debate.

Assim, o presente trabalho segue o entendimento da existência de um verdadeiro processo administrativo tributário, no qual a Administração Tributária aplica o Direito ao caso concreto e, assim, exerce poder jurisdicional, com garantia ao contribuinte ao direito do contraditório e da ampla defesa, bem como do devido processo legal.

A discussão no PAF perpassa, inicialmente, pelos estudos do lançamento tributário. Após a ocorrência do fator gerador, para materialização desse ato, deve ser realizado o lançamento do tributo, que, segundo o CTN, é um ato vinculado aos ditames legais e encerra a etapa oficiosa do procedimento tributário. A partir dessa etapa abre-se espaço para a resistência do contribuinte, a qual, a ser exercida, com vistas à impugnação administrativa às pretensões fazendárias, inicia o contencioso fiscal, sendo esse o caminho que conduz ao processo administrativo tributário.

Com a decisão final na seara administrativa, resta o questionamento sobre a estabilidade das decisões definitivas proferidas pela Administração Tributária.

Na pesquisa doutrinária sobre a possibilidade jurídica da revisão judicial das decisões administrativas tributárias favoráveis aos contribuintes, no livro *Processo administrativo tributário*³³, sob a coordenação de Ives Gandra da Silva Martins, constatou-se que 61,76% dos doutrinadores que participaram da obra, sobre diferentes fundamentos, entendem pela inviabilidade da revisão judicial das decisões administrativas definitivas.

Na verdade, a maioria da doutrina pátria trata o tema com a mesma nomenclatura do processo judicial e aprecia a matéria sobre a existência da coisa julgada administrativa. Não existem maiores divergências sobre a existência da coisa julgada administrativa com eficácia meramente interna ao processo, tanto na jurisprudência judicial como na administrativa do CARF.

A doutrina não é pacífica sobre a existência da coisa julgada extraprocessual no Direito brasileiro. Parte da corrente administrativista não reconhece a existência de uma coisa julgada administrativa, sob o argumento de que, além da falta de definitividade por

³³ *Processo administrativo tributário*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

parte do contribuinte, por força do art. 5º, XXXV da Constituição, o sistema jurídico brasileiro é de jurisdição una. Apesar dos posicionamentos delineados acima, existe outra linha teórica que reconhece a incidência da coisa julgada material nas decisões administrativas tributárias.

Com base nos estudos de Antonio do Passo Cabral (2018), entende-se que, diferente da doutrina nacional, o fenômeno das estabilidades processuais deve ser visto em conjunto, que compreende diferentes espécies, não sendo a coisa julgada, por excelência, a forma de estabilidade processual, mas sim a preclusão, como a forma mais geral.

A partir dessas premissas, filiando-se à tese de Maysa de Sá Pittondo Deligne (2020), a decisão da Administração Tributária de conteúdo material favorável ao contribuinte, dentro do poder jurisdicional do Estado, tramitada em processo, resolve o conflito de interesses e é dotada de **eficácia preclusiva extraprocessual plena**.

Nessa mesma vertente, diante da definição apresentada por Deligne (2020), as decisões administrativas tributárias contrárias ao sujeito passivo podem implicar lesão ou ameaça de lesão aos direitos dos sujeitos passivos e, portanto, são passíveis de apreciação pelo Poder Judiciário, de acordo com o art. 5º, XXXV, da CF/1988. Assim, essa decisão tem **estabilidade extraprocessual relativa**.

Sobre a possibilidade de instrumentalização de ação popular para discutir matéria tributária, pode-se concluir que, conforme a jurisprudência do TRF-1, do TRF-4 e do STJ, a AP constitui um instrumento jurídico viável para defender o patrimônio público, no entanto a tutela judicial para esses casos somente é cabível quando as decisões administrativas transbordarem a legalidade estrita, ou seja, forem proferidas com vícios de incompetência, de forma, ilegalidade do objeto, inexistência de motivos ou desvio de finalidade, nos termos do art. 156, IX, do Código Tributário Nacional.

Entretanto, para rescindibilidade das decisões proferidas pelo CARF, na visão dos julgados analisados, deveria ser demonstrada a ilegalidade do objeto ou outro vício do ato administrativo, nos termos do art. 2º da Lei nº 4.717, de 29 de junho de 1965 (Brasil, 1965), não sendo a mera discordância da *ratio decidendi* da decisão administrativa fundamento para anulação das decisões do CARF, pois, ao aceitar tal entendimento, o Poder Judiciário estaria suprimindo o poder legalmente exercitado pelo Fisco e tornaria o processo administrativo tributário inútil e desnecessário.

Ocorre que existe uma diferença no entendimento dos Tribunais Federais consultados. Para o TRF-1, quando o autor popular alega, apenas, divergência da *ratio*

decidendi, sem demonstrar a ilegalidade do ato administrativo, existe falta interesse de agir ao cidadão, devendo os processos ser extintos sem julgamento do mérito. No caso do TRF-4, a jurisprudência decidiu que tal questão se confunde com o mérito e, ao conhecer do interesse de agir do autor, concluiu os processos com resolução do mérito.

Agora, o ajuizamento pelo Ministério Público de ação civil pública para discutir matéria tributária encontra limitações na jurisprudência nacional. O Supremo Tribunal Federal editou dois temas de repercussão geral: o Tema 56, que defere legitimidade ao MP para propor anulação de ato administrativo para defender o erário; e, em sentido oposto, o Tema 645, segundo o qual o MP não possui legitimidade ativa *ad causam* para, em ação civil pública, deduzir em juízo pretensão de natureza tributária em defesa dos contribuintes, que vise questionar a constitucionalidade/legalidade de tributo.

Nesses termos, parece que o STF estabelece duas hipóteses para a matéria. Quando a atuação do MP em matéria tributária for de interesse do sujeito passivo, não existe legitimidade para a ação. Mas, no caso de interesse público e defesa à lesão ao patrimônio público e ao erário, teria o *parquet* legitimidade ativa para ajuizar ACP para anular atos administrativos e, também, decisões de conselho de contribuintes causadoras de danos ao patrimônio público.

No STJ, a conclusão do presente trabalho é que, mesmo com a previsão do parágrafo único do art. 1º da Lei nº 7.347/85, a jurisprudência parece caminhar na direção de reconhecer a legitimidade de o MP pleitear, mediante ACP, a discussão de matéria tributária, desde que a matéria fiscal não esteja contemplada no pedido da inicial, mas seja abordada como causa de pedir.

O resultado da consulta jurisprudencial acerca da atuação do MP em matéria tributária realizada no TJDF não divergiu dos apontamentos delineados pelos temas de repercussão geral editados pelo STF.

Constatou-se que, nesses casos, quase a totalidade das decisões de primeira instância reconheceram a legitimidade do MPDFT para ajuizar as respectivas ações e, no mérito, julgaram procedente o pedido e declararam a nulidade dos Termos de Acordos de Regime Especial celebrados na forma da legislação posta à época e, por fim, condenaram os contribuintes a proceder ao recolhimento do ICMS na forma da apuração normal do tributo, através do ajuste do que foi pago e do que deixou de ser computado. No entanto, a verificação da jurisprudência no Tribunal do Distrito Federal ficou prejudicada, pois foi revogada a Lei distrital nº 2.381, de 1999, pela Lei distrital nº 4.100, de 2008, e publicada a Lei distrital nº 4.732/2011, que suspendeu a exigibilidade e

concedeu remissão do ICMS não recolhido resultante da diferença entre o regime normal de apuração e o tratamento tributário decorrente da opção do contribuinte pelo regime de apuração do ICMS previsto na Lei distrital nº 2.381, de 1999, que também extinguiu os Termos de Acordo de Regime Especial decorrentes da lei revogada.

Nas demais ACPs pesquisadas no TJDFT, a Corte também reconheceu a legitimidade ativa do MPDFT, mas no mérito julgou improcedentes os pedidos, confirmando que os contribuintes cumpriram os requisitos exigidos pela legislação tributária e que não havia ilegalidade no ato concessivo de benefício fiscal praticado pela Administração. Em julgamento de recurso, o TJDFT manteve a decisão de primeiro grau e desproveu o recurso de apelação do MPDFT. Entretanto, não é possível concluir se a jurisprudência do TJDFT permitiria a revisão do mérito da decisão da Administração Tributária. Nos termos do Acórdão 1.710.142, poderia ser sustentado que o Tribunal somente aceitaria a revisão de legalidade da decisão administrativa, sem possibilidade de revisão de sua *ratio decidendi*.

REFERÊNCIAS

- AKSELRAD, Moisés. *Processo administrativo tributário*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 383-423.
- ALMEIDA, Fernando Dias Menezes de. *Formação da teoria do Direito Administrativo no Brasil*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.
- ALVES, Francisco de Assis. *Processo administrativo tributário*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 424-464.
- AMARAL, Diogo Freitas do. *Curso de Direito Administrativo*. vol. I, 2. ed. Coimbra: Almedina, 2005.
- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- ATALIBA, Geraldo. *Princípios do procedimento tributário*. Novo Processo Tributário. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.
- ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica em matéria tributária. *Revista Brasileira de Direito Tributário*, nº 64, Set/Out/2017, pp. 45-61.
- ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica*. Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 4. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2016.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1970.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1977.
- BALERA, Wagner. *Processo administrativo tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1999.
- BARCELAR FILHO, Romeu Felipe. Princípios de direito administrativo e tributação: fronteira e implicações. *Justiça Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- BARROSO, Luís Roberto. *Neoconstitucionalismo e constitucionalização do Direito* (O triunfo tardio do direito constitucional no Brasil). vol. 2, nº 01, Rio de Janeiro: Quaestio Iuris, 2006. p. 1-48. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/quaestioiuris/article/view/11641/9106>. Acesso em: 18 mar.2024.
- BARROSO, Luís Roberto. *A constitucionalização do direito e suas repercussões no âmbito administrativo*. Direito administrativo e seus novos paradigmas. Belo Horizonte: Fórum, p. 31-63, 2008. Disponível em: https://editoraforum.com.br/wp-content/uploads/2014/09/A-constitucionalizacao_LuisRobertoBarroso.pdf. Acesso em: 12 mar. 2024.
- BERALDO, Maria Carolina Silveira. *Processo e procedimento à luz da Constituição Federal de 1988: normas processuais e procedimentais civis*. 2015. Dissertação (Doutorado em Direito Processual) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015. Disponível em: https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2137/tde-08122015-160346/publico/Tese_Maria_Carolina_Silveira_Beraldo.pdf. Acesso em: 16 maio 2023.

BINENBOJM, Gustavo. *Uma teoria de Direito Administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização*. 1. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. *Da prova no processo administrativo tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1997.

BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. São Paulo: Malheiros, 1981.

BORGES, José Souto Maior. Sobre a preclusão da faculdade de rever resposta pró-contribuinte em consulta fiscal e descabimento de recurso pela Administração Fiscal. *Revista Dialética do Direito*, São Paulo:, n. 154, jul. 2008.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Curso de processo administrativo tributário*. São Paulo: Malheiros, 2006.

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília/DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 3 maio 2023.

BRASIL. Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm. Acesso em: 4 abr. 2024.

BRASIL. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19784.htm. Acesso em: 4 maio 2023.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 4 maio 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). *Mandado de Segurança 24.268*. Mandado de Segurança. 2. Cancelamento de pensão especial pelo Tribunal de Contas da União. Ausência de comprovação da adoção por instrumento jurídico adequado. Pensão concedida há vinte anos. 3. Direito de defesa ampliado com a Constituição de 1988. Âmbito de proteção que contempla todos os processos, judiciais ou administrativos, e não se resume a um simples direito de manifestação no processo. 4. Direito constitucional comparado. Pretensão à tutela jurídica que envolve não só o direito de manifestação e de informação, mas também o direito de ver seus argumentos contemplados pelo órgão julgador. 5. Os princípios do contraditório e da ampla defesa, assegurados pela Constituição, aplicam-se a todos os procedimentos administrativos. 6. O exercício pleno do contraditório não se limita à garantia de alegação oportuna e eficaz a respeito de fatos, mas implica a possibilidade de ser ouvido também em matéria jurídica. 7. Aplicação do princípio da segurança jurídica, enquanto subprincípio do Estado de Direito. Possibilidade de revogação de atos administrativos que não se pode estender indefinidamente. Poder anulatório sujeito a prazo razoável. Necessidade de estabilidade das situações criadas administrativamente. 8. Distinção entre atuação administrativa que independe da audiência do interessado e decisão que, unilateralmente, cancela decisão anterior. Incidência da garantia do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal ao processo administrativo. 9. Princípio da confiança como elemento do princípio da segurança jurídica. Presença de um componente de ética jurídica. Aplicação nas relações jurídicas de direito público. 10. Mandado de Segurança deferido para determinar observância do princípio do contraditório e da ampla defesa (CF art. 5º LV). Impetrante: Fernanda Fiuza Brito. Impetrado: Presidente do Tribunal de Contas da União e o Gerente de recursos humanos da Subsecretária de Planejamento, Orçamento e Administração do Ministério da Fazenda-Gerência Regional de Administração em Minas Gerais. Relatora: Min. Ellen Gracie, 17 de novembro de 2004.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). *Habeas Corpus* 82.959-7. PENA - REGIME DE CUMPRIMENTO - PROGRESSÃO - RAZÃO DE SER. A progressão no regime de cumprimento da pena, nas espécies fechado, semi-aberto e aberto, tem como razão maior a ressocialização do preso que, mais dia ou menos dia, voltará ao convívio social. PENA - CRIMES HEDIONDOS - REGIME DE CUMPRIMENTO - PROGRESSÃO - ÓBICE - ARTIGO 2º, § 1º, DA LEI Nº 8.072/90 - INCONSTITUCIONALIDADE - EVOLUÇÃO JURISPRUDENCIAL. Conflita com a garantia da individualização da pena - artigo 5º, inciso XLVI, da Constituição Federal - a imposição, mediante norma, do cumprimento da pena em regime integralmente fechado. Nova inteligência do princípio da individualização da pena, em evolução jurisprudencial, assentada a inconstitucionalidade do artigo 2º, § 1º, da Lei nº 8.072/90. Impetrante: Oseas de Campos. Coator: Superior Tribunal de Justiça e Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Relatora: Min. Marco Aurélio, 23 de fevereiro de 2006.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). *Recurso Extraordinário* 1.129.588 AGR/ES. EMENTA: AGRAVOS REGIMENTAIS EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. LAVAGEM DE DINHEIRO E PECULATO. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO FUNDAMENTADA DA REPERCUSSÃO GERAL DOS TEMAS DEBATIDOS. SUPOSTA NULIDADE DO ACÓRDÃO IMPUGNADO POR NÃO TEREM SIDO JUNTADAS AOS AUTOS AS NOTAS TAQUIGRÁFICAS REFERENTES AO JULGAMENTO (ART. 93, IX, DA CF) E POR VIOLAÇÃO AO DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO (ART. 5º, LIV, DA CF). AGRAVO DE JOSÉ CARLOS GRATZ: INDIVIDUALIZAÇÃO E DOSIMETRIA DA PENA. BIS IN IDEM. ATIPICIDADE DA CONDUTA. ADEQUAÇÃO DE REGIME DE CUMPRIMENTO DA PENA. TEMÁTICA QUE NÃO APRESENTA REPERCUSSÃO GERAL. AGRAVO DE VALCI JOSÉ FERREIRA DE SOUZA: REGRA DE REDUÇÃO DO PRAZO PRESCRICIONAL ESTABELECIDO NO ART. 115 DO CP. NÃO INCIDÊNCIA. AGRAVOS REGIMENTAIS DESPROVIDOS. 1. O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL firmou entendimento no sentido de que é ônus do recorrente a demonstração formal fundamentada de repercussão geral da matéria constitucional discutida no recurso extraordinário, com indicação específica das circunstâncias reais que evidenciem, no caso concreto, a relevância econômica, política, social ou jurídica. 2. No julgamento do AI 791.292-QO-RG/PE (Rel. Min. GILMAR MENDES, Tema 339), o STF assentou que o art. 93, IX, da Carta Magna exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas, nem que sejam corretos os fundamentos da decisão. A fundamentação do acórdão recorrido alinha-se às diretrizes desse precedente. 3. O STJ justificou a contento a desnecessidade de juntada das notas taquigráficas aos autos. Ressalte-se, ainda, que, tal como se deu perante o STJ, os recorrentes trouxeram argumentação genérica, sem demonstrar qualquer prejuízo efetivamente sofrido, capaz de nulificar o julgado. Não se pode ignorar a regra segundo a qual não haverá declaração de nulidade quando não demonstrado o efetivo prejuízo causado à parte (pas de nullité sans grief). 4. O Tribunal a quo não se manifestou sobre a temática do duplo grau de jurisdição, que nem mesmo foi mencionada nas razões dos Embargos de Declaração opostos. Incidem, portanto, neste tópico, as Súmulas 282 e 356, ambas desta CORTE SUPREMA. Embora tenha sido assinalada no julgamento dos Recursos Extraordinários, a ausência de prequestionamento não foi objeto de impugnação em nenhum dos Agravos Regimentais, de modo que incide, neste particular, o óbice da Súmula 283/STF. 5. Já proclamou este TRIBUNAL que “o duplo grau de jurisdição, no âmbito da recorribilidade ordinária, não consubstancia garantia constitucional” (AI 209.954-AgR, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Segunda Turma, DJ de 4/12/1998) e que “não é possível, sob as sucessivas Constituições da República, erigir o duplo grau em princípio e garantia constitucional, tantas são as previsões, na própria Lei Fundamental, do julgamento de única instância ordinária, já na área cível, já, particularmente, na área penal” (RHC 79.785, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, DJ de 22/11/2002). 6. Esta CORTE já assentou que não apresenta repercussão geral o Recurso Extraordinário que verse sobre a individualização e dosimetria da pena. Precedentes. 7. Além de os temas veiculados no apelo serem afetos à legislação ordinária, para divergir do aresto impugnado acerca da inexistência de bis in idem, da adequação do regime fixado para

cumprimento da reprimenda e da tipicidade da conduta, seria indispensável o reexame dos fatos e provas carreados aos autos, providência vedada na seara recursal extraordinária, conforme a Súmula 279 deste TRIBUNAL. 8. Em decisões recentes, o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL tem-se posicionado no sentido de que a regra de redução do prazo prescricional estabelecida no art. 115 do Código Penal apenas beneficia o agente que já tenha 70 anos de idade na data da condenação. Precedentes. 9. Agravos regimentais a que se nega provimento. Agravante: Valci José Ferreira de Souza. Agravado: MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL. Relator: Min. Alexandre de Moraes, 15 de outubro de 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo 770.029/DF*. Agravo regimental no recurso extraordinário com agravo. Princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa. Ausência de prequestionamento. Conexão. Matéria infraconstitucional. Ofensa reflexa. Precedentes. 1. Não se admite o recurso extraordinário quando os dispositivos constitucionais que nele se alega violados não estão devidamente prequestionados. Incidência das Súmulas n.ºs 282 e 356/STF. Saliento que o Tribunal não admite a tese do chamado prequestionamento implícito. 2. A afronta aos princípios do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, quando depende, para ser reconhecida como tal, da análise de normas infraconstitucionais, configura apenas ofensa indireta ou reflexa à Constituição da República. 3. A controvérsia sobre a existência ou não de conexão entre a ação anulatória de débito fiscal e a execução fiscal é de natureza infraconstitucional. Necessidade de reexame da contenda à luz das normas processuais de regência. Afronta reflexa. 4. Agravo regimental não provido. Agravante: COMPANHIA AÇUCAREIRA PARAISO. Agravado: União. Relator: Min. Dias Toffoli, 5 de agosto de 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). *Recurso Extraordinário 594.296/MG*. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO ADMINISTRATIVO. EXERCÍCIO DO PODER DE AUTOTUTELA ESTATAL. REVISÃO DE CONTAGEM DE TEMPO DE SERVIÇO E DE QUINQUÊNIOS DE SERVIDORA PÚBLICA. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. 1. Ao Estado é facultada a revogação de atos que repute ilegalmente praticados; porém, se de tais atos já decorreram efeitos concretos, seu desfazimento deve ser precedido de regular processo administrativo. 2. Ordem de revisão de contagem de tempo de serviço, de cancelamento de quinquênios e de devolução de valores tidos por indevidamente recebidos apenas pode ser imposta ao servidor depois de submetida a questão ao devido processo administrativo, em que se mostra de obrigatória observância o respeito ao princípio do contraditório e da ampla defesa. 3. Recurso extraordinário a que se nega provimento. Rorcorrente: ESTADO DE MINAS GERAIS. Recorrido: MARIA ESTER MARTINS DIAS. Relator: Min. Dias Toffoli, 21 de setembro de 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). *ADPF 623/DF*. DIREITO CONSTITUCIONAL. ARRANJOS INSTITUCIONAIS DA DEMOCRACIA CONSTITUCIONAL. DEMOCRACIA DIRETA E ENGAJAMENTO CÍVICO. PARTICIPAÇÃO SOCIAL E POLÍTICAS PÚBLICAS. IGUALDADE POLÍTICA. ESTADO DE DIREITO AMBIENTAL E SUA DIMENSÃO ORGANIZACIONAL PROCEDIMENTAL. DIREITOS PROCEDIMENTAIS AMBIENTAIS. PERFIL NORMATIVO E DELIBERATIVO DO CONAMA. REFORMULAÇÃO DA COMPOSIÇÃO E PROCESSO DECISÓRIO. DECRETO N. 9.806/2019. INCONSTITUCIONALIDADE. VIOLAÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS PROCEDIMENTAIS AMBIENTAIS E DA IGUALDADE POLÍTICA. REDUÇÃO DA PARTICIPAÇÃO COMO DIREITO DE EFETIVA INFLUÊNCIA NOS PROCESSOS DECISÓRIOS. RETROCESSO INSTITUCIONAL DEMOCRÁTICO E SOCIOAMBIENTAL. DISCRICIONARIEDADE ADMINISTRATIVA DO PODER EXECUTIVO ENCONTRA LIMITES NA ARQUITETURA CONSTITUCIONAL. POSSIBILIDADE DE CONTROLE JURISDICIONAL PARA A OBSERVÂNCIA DOS PADRÕES E PRÁTICAS NECESSÁRIAS PARA A OPERAÇÃO DA DEMOCRACIA. 1. O CONAMA é instância administrativa coletiva que cumula funções consultiva e deliberativa (art. 6º, II, da Lei n. 6.938/1981). Esse perfil funcional autoriza a sua categorização como autêntico

fórum público de criação de políticas ambientais amplas e setoriais, de vinculatividade para o setor ambiental e para a sociedade, com obrigação de observância aos deveres de tutela do meio ambiente. 2. A governança ambiental exercida pelo CONAMA deve ser a expressão da democracia enquanto método de processamento dos conflitos. A sua composição e estrutura hão de refletir a interação e arranjo dos diferentes setores sociais e governamentais. Para tanto necessária uma organização procedimental que potencialize a participação marcada pela pluralidade e pela igualdade política, bem como a real capacidade de influência dos seus decisores ou votantes. 3. Na democracia constitucional, o cidadão deve se engajar nos processos decisórios para além do porte de título de eleitor. Esse engajamento cívico oferece alternativas procedimentais para suprir as assimetrias e deficiências do modelo democrático representativo e partidário. 4. A igualdade política agrega o qualificativo paritário à concepção da democracia, em sua faceta cultural e institucional. Tem-se aqui a dimensão procedimental das instituições governamentais decisórias, na qual se exigem novos arranjos participativos, sob pena do desenho institucional isolar (com intenção ou não) a capacidade ativa da participação popular. 5. Ao conferir à coletividade o direito-dever de tutelar e preservar o meio ambiente ecologicamente equilibrado (art. 225), a Constituição Federal está a exigir a participação popular na administração desse bem de uso comum e de interesse de toda a sociedade. E assim o faz tomando em conta duas razões normativas: a dimensão objetiva do direito fundamental ao meio ambiente e o projeto constitucional de democracia participativa na governança ambiental. 6. Análise da validade constitucional do Decreto n. 9.806/2019 a partir das premissas jurídicas fixadas: (i) perfil institucional normativo deliberativo do CONAMA, (ii) quadro de regras, instituições e procedimentos formais e informais da democracia constitucional brasileira, (iii) igualdade política na organização-procedimental, e (iv) direitos ambientais procedimentais e de participação na governança ambiental. 7. O desmantelamento das estruturas orgânicas que viabilizam a participação democrática de grupos sociais heterogêneos nos processos decisórios do Conama tem como efeito a implementação de um sistema decisório hegemônico, concentrado e não responsivo, incompatível com a arquitetura constitucional democrática das instituições públicas e suas exigentes condicionantes. 8. A discricionariedade decisória do Chefe do Executivo na reestruturação administrativa não é prerrogativa isenta de limites, ainda mais no campo dos Conselhos com perfis deliberativos. A moldura normativa a ser respeitada na organização procedimental dos Conselhos é antes uma garantia de contenção do poder do Estado frente à participação popular, missão civilizatória que o constitucionalismo se propõe a cumprir. O espaço decisório do Executivo não permite intervenção ou regulação desproporcional. 9. A Constituição Federal não negocia retrocessos, sob a justificativa de liberdade de conformação decisória administrativa. A eficiência e a racionalidade são vetores constitucionais que orientam o Poder Executivo na atividade administrativa, com o objetivo de assegurar efetividade na prestação dos serviços públicos, respeitados limites mínimos razoáveis, sob pena de retrocessos qualitativos em nome de incrementos quantitativos. Inconstitucionalidade do Decreto n. 9.806/2019. 10. Arguição de descumprimento de preceito fundamental julgada procedente. Requerente: Procuradoria-Geral da República. Relator: Min. Rosa Weber, 22 de maio de 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Seção). *Mandado de Segurança 10.269/DF*. ADMINISTRATIVO. MANDADO DE SEGURANÇA. DEMARCAÇÃO DE TERRAS INDÍGENAS. ESGOTAMENTO DO LAPSO ASSINALADO NO ART. 67 DO ADCT. PRAZO ASSINALADO EM FAVOR DA DEMARCAÇÃO E DOS INTERESSES DOS INDÍGENAS. INEXISTÊNCIA DE GARANTIA CONSTITUCIONAL AO DUPLO GRAU ADMINISTRATIVO. PRECEDENTES DO STJ E DO STF. NULIDADE DO PROCESSO ADMINISTRATIVO. OFENSA ÀS GARANTIAS DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA. INOCORRÊNCIA. 1. O art. 67 do ADCT não estipula prazo decadencial para a realização da providência ali determinada. Trata-se de prazo destinado a impulsionar o cumprimento pela União do dever constitucionalmente imposto de delimitar e proteger as áreas tradicionalmente ocupadas pelos índios, as quais são "inalienáveis e indisponíveis, e os direitos sobre elas, imprescritíveis" (art. 231). Não tem o decurso do prazo, assim, evidentemente, o efeito de desincumbir o Poder Público desse encargo. O prazo foi fixado em benefício da

demarcação e dos interesses dos indígenas, e não contra eles. 2. Esta Corte, na esteira da orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal, assentou o entendimento segundo o qual não há, na Constituição de 1988, garantia de duplo grau de jurisdição administrativa. 3. A disciplina específica do procedimento administrativo de demarcação de áreas indígenas consta do Decreto 1.775/96, no qual não há previsão de recurso hierárquico, mas apenas de manifestação de interessados, desde o início do procedimento até 90 dias após a publicação do relatório de identificação e delimitação da terra indígena, mediante apresentação "ao órgão federal de assistência ao índio [de] razões instruídas com todas as provas pertinentes, tais como títulos dominiais, laudos periciais, pareceres, declarações de testemunhas, fotografias e mapas, para o fim de pleitear indenização ou para demonstrar vícios, totais ou parciais, do relatório (...)" (art. 2º, § 8º), as quais serão apreciadas pelo próprio órgão, nos 60 dias subsequentes ao encerramento do prazo para manifestações (§ 9º), e encaminhadas, juntamente com o restante do procedimento, ao Ministro de Estado da Justiça, para decisão. 4. No caso concreto, foi oportunizada à impetrante a apresentação de razões, tendo sido os argumentos e elementos probatórios por ela trazidos aos autos do processo administrativo tomados em consideração pela FUNAI na formulação de seu parecer, ainda que para serem tidos por irrelevantes à delimitação das terras indígenas, ou mesmo para serem refutados por considerações de ordem técnica. Resta descaracterizada, com isso, a alegada ofensa às garantias do contraditório e da ampla defesa. 5. Mandado de segurança denegado. Impetrante: Agropecuária Pedra Branca LTDA. Impetrado: Ministro de Estado da Justiça. Relator: Min. Teori Albino Zavascki, 14 de setembro de 2005.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Seção). *Mandado de Segurança 8.810/DF*. ADMINISTRATIVO – MANDADO DE SEGURANÇA – CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES - DECISÃO IRRECORRIDA – RECURSO HIERÁRQUICO – CONTROLE MINISTERIAL – ERRO DE HERMENÊUTICA. 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 acórdãos 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 em risco direito líquido e certo do beneficiário da decisão recorrida. Impetrante: CCF Fundo de Pensão. Impetrado: Ministro de Estado da Fazenda. Relator: Min. Humberto Gomes de Barros, 13 de agosto de 2003.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Seção). *Embargos de Divergência em RESP 1.428.611/SE*. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. LEGITIMIDADE DO MINISTÉRIO PÚBLICO PARA AJUIZAR AÇÃO CIVIL PÚBLICA SOBRE MATÉRIA TRIBUTÁRIA. LEI N. 7.347/1985. VEDAÇÃO. I - O feito decorre de ação civil pública ajuizada pelo Ministério Público Federal para contestar a IN n. 988/2009 da Receita Federal que dispõe sobre a isenção de IPI e IOF na aquisição de veículos automotores por parte dos portadores de "deficiências físicas". II - O parágrafo único do art. 1º da Lei n 7.347/1985, que disciplina a ação civil pública, veda o ajuizamento da referida ação para veicular pretensões que envolvam tributos. A referida vedação direcionada ao tema impede a utilização da ação coletiva para tutelar direito individual homogêneo disponível, e que pode ser defendido individualmente em demandas autônomas. III - Nesse contexto é inviável o ajuizamento de ação civil pública pelo Ministério Público para discutir a relação jurídico-tributária. Precedentes: REsp 1.541.275/PR, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 17/12/2015, DJe 18/12/2015 e AgInt no REsp 1.502.258/SP, Relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 23/9/2019, DJe 25/9/2019. IV - Matéria já apreciada por esta Primeira Seção (EREsp 505.303/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 11/06/2008, DJe 18/08/2008) e na Corte Especial (AgRg na Pet 1.093/RS, Rel. Ministro

NILSON NAVES, CORTE ESPECIAL, julgado em 24/10/2002, DJ 16/12/2002, p. 223 RSTJ vol. 166, p. 21). V - Refira-se, ainda, o tema 645, STF: “O Ministério Público não possui legitimidade ativa ad causam para, em ação civil pública, deduzir em juízo pretensão de natureza tributária em defesa dos contribuintes, que vise questionar a constitucionalidade/legalidade de tributo.”VI - Embargos de divergência providos. Relator: Min. Francisco Galvão, 29 de março de 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Seção). *RESP 1.608.161/RS*. DIREITO PROCESSUAL CIVIL, TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. OFENSA AOS ARTS. 489 E 1.022 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. INOCORRÊNCIA. AUSÊNCIA DE COMANDO NORMATIVO NOS ARTS. 111 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E 13 DA LEI COMPLEMENTAR N. 128/2008 PARA INFIRMAR A MOTIVAÇÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO. FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 284/STF. AJUIZAMENTO DE AÇÃO POPULAR PARA INVALIDAR DECISÃO DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF). ARTS. 1º E 2º DA LEI N. 4.717/1965, E 29, 42 E 45 DO DECRETO N. 70.235/1972. POSSIBILIDADE CONDICIONADA À DEMONSTRAÇÃO DE MANIFESTA ILEGALIDADE OU À INDICAÇÃO DE DESVIO OU ABUSO DE PODER. MERA DIVERGÊNCIA INTERPRETATIVA SOBRE O ALCANCE DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA NÃO DÁ AZO À ACTIO POPULARIS. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO E, NESSA EXTENSÃO, PROVIDO. I – De acordo com o decidido pelo Plenário desta Corte, na sessão realizada em 9.3.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. In casu, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015. II – Ausente ofensa aos arts. 489, § 1º, IV, e 1.022, II, do estatuto processual, uma vez que a Corte de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes. III – Revela-se incabível conhecer da suscitada contrariedade aos arts. 111 do Código Tributário Nacional, e 13 da Lei Complementar n. 128/2008, porquanto não possuem comando normativo capaz de infirmar os fundamentos do acórdão recorrido, incidindo, por analogia, a orientação contida na Súmula n. 284/STF. IV – Concebida como mecanismo concretizador da soberania pelos arts. 5º, LXXIII, da Constituição da República, e 1º e 2º da Lei n. 4.717/1965, a ação popular constitui instrumento viabilizador do controle de condutas ilegítimas do Poder Público, não se prestando, de outra parte, à mera tutela patrimonial dos cofres estatais, à contraposição pura e simples do escorrido exercício da atividade administrativa, tampouco à defesa de interesses exclusivos do cidadão figurante no polo ativo, porquanto direito fundamental cujo exercício, embora empreendido a título individual, tem por objetivo a tutela de bens jurídicos transindividuais. V – A fiscalização dos afazeres do Estado pela sociedade civil via ação popular convive harmonicamente com institutos igualmente consagradores do ideal de democracia participativa estampado no art. 1º, parágrafo único, da Constituição da República, a exemplo dos colegiados paritários compostos por membros do corpo social, os quais viabilizam a tutela popular da manifestação da vontade estatal e cujas conclusões não de ser levadas em conta no exercício do controle jurisdicional, sob pena de tornar supérflua a atuação direta da sociedade civil na formação das decisões do Poder Público. VI – Nos moldes dos arts. 25, II, 42, II e III, 43 e 45 do Decreto n. 70.235/1972, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, constitui órgão paritário de controle extrajudicial e democrático da ação estatal de instituir e cobrar tributos, razão pela qual suas decisões, ressalvadas circunstâncias de manifesta ilegalidade, de desvio ou abuso de poder, ou, ainda, quando contrárias a sedimentados precedentes jurisdicionais, não se sujeitam a invalidação judicial por mera divergência de juízo hermenêutico quanto ao alcance da legislação tributária, mormente nos casos de escrutínio de entendimento favorável aos contribuintes em contexto de disposições legislativas de conteúdo polissêmico e objeto de interpretações díspares. VII – Hipótese na qual o Autor Popular, qualificado como Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, postula, de maneira reiterada e sem apontamento de quaisquer vícios, pela invalidação de acórdãos do CARF tão somente por discordar da tese levada em conta para a formação do convencimento do colegiado, traduzindo, por conseguinte, mero inconformismo relativamente à exegeze sufragada pelas instâncias administrativas superiores ao qual juridicamente vinculado,

circunstância, in casu, insuficiente à invalidação do ato impugnado. VIII – Recurso Especial da Fundação Armando Alvares Penteado parcialmente conhecido e, nessa extensão, provido. Prejudicados os Recursos Especiais da Fazenda Nacional e do Autor Popular. Relator: Min. Regina Helena Costa, 9 de agosto de 2024.

BUENO, Cassio Scarpinella. *Curso sistematizado de Direito Processual Civil*. v. I. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

CABRAL, Antônio da Silva. *Processo administrativo fiscal*. São Paulo: Saraiva, 1993.

CABRAL, Antonio do Passo. As estabilidades processuais como categoria incorporada ao sistema do CPC. In: DIDIER JÚNIOR, Fredie; CABRAL, Antonio do Passo (coord.). *Coisa julgada e outras estabilidades processuais*. Salvador: JusPodivm, 2018. p. 25-60.

CABRAL, Antonio do Passo. *Coisa julgada e preclusões dinâmicas: entre continuidade, mudança e transição de posições processuais*. 3. ed. Salvador: JusPodivm, 2019.

CAIS, Cleide Previtalli. *O processo tributário*. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

CÂMARA, Alexandre Freitas. *Relativização da coisa julgada material*, v. 2, p. 17-37, 2014.

CAMPANILE, Vinicius T. *Processo administrativo tributário*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 569-588.

CÂNDIDO, Rangel Dinamarco. *A instrumentabilidade do processo*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2002.

CARNELUTTI, Francesco. *Diritto e processo*. Napoli: Morano Editore, 1958. Em tradução livre de “la parola giurisdizione acquista, così, un duplice significato in quanto serve a indicare tanto la funzione quanto il potere giudiziario”.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

CARVALHO, Paulo de Barros. As decisões do Carf e a extinção do crédito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 212. p. 97-98, mai. 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Processo administrativo tributário. Temas de direito tributário: estudos em homenagem a Eduardo Bottallo*. Tradução. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. Tributo e Segurança Jurídica. In: LEITE, George Salomão (org.). *Dos princípios constitucionais: considerações em torno das normas principiológicas da Constituição*. São Paulo: Malheiros, 2003.

- CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2015.
- CASSONE, Vittorio. *Processo administrativo tributário*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 375-383.
- CASTRO, Alexandre Barros de. *Procedimento administrativo tributário: teoria e prática*. São Paulo: Saraiva, 2008.
- CAVALCANTI, Themístocles Brandão. *Tratado de Direito Administrativo*. 3. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1956.
- CHIOVENDA, Giuseppe. *Instituições de Direito Processual Civil*. Trad. bras. de J. Guimarães Menegale. v. 1. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1969.
- CLÈVE, Clèmerson Merlin. O Cidadão, a Administração e a Nova Constituição. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, v. 27, n. 106, abr./jun. 1990. p. 81-98.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Processo administrativo tributário*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 183-193.
- CONRADO, Paulo Cesar. *Processo tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- CONRADO, Paulo Cesar. *Processo tributário*. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2012.
- COSTA, Antonio José da. *Processo administrativo tributário*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 259-271.
- COSTA, Regina H. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Editora Saraiva Educação, 2022. *E-book*. ISBN 9786553623309. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553623309/>. Acesso em: 10 abr. 2024.
- DELGADO, José Augusto. *Processo administrativo tributário*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 81-115.
- DELGADO, José Augusto. Reflexões sobre o processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Processo administrativo tributário*. 2. ed. São Paulo: RT, 2002.
- DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. *Efeitos das decisões no processo administrativo tributário*. 2020. Dissertação (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-30032021-163436/publico/7537804_Tese_Original.pdf. Acesso em: 3 maio 2023.
- DIDIER JR, Fredie. *Curso de Direito Processual Civil*. v. I. 7. ed. Salvador: Juspodium, 2007.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. 500 anos de Direito Administrativo brasileiro. *Revista Eletrônica de Direito do Estado*, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº . 5, janeiro/fevereiro/março, 2006. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br>. Acesso em: 5 mar. 2024.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Limites da utilização de princípios do processo judicial no processo administrativo. *Revista do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro*. 2º Semestre de 2013. Disponível em: <file:///C:/Users/Telma/Downloads/Revista%20do%20TCE%20-%20Edi%C3%A7%C3%A3o%20n%C2%B0%206.pdf>. Acesso em: 6 mar. 2024.

ENTERRÍA, Eduardo García de. *As transformações da justiça administrativa: da sindicabilidade restrita à plenitude jurisdicional*. Trad. Fábio Medina Osório. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de; FARIA, Isabela Medeiros Gurgel de. O princípio da anterioridade e a revogação de isenções: a evolução da jurisprudência do STF em prol da segurança jurídica. In: DERZI, Misabel Abreu Machado; SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves Batista Júnior (Coordenadores). *Supremos acertos: avanços doutrinários a partir da jurisprudência do STF, no prelo*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2022. pp. 456-466.

FERNANDES, Edison Carlos. *Processo administrativo tributário*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 484-498.

GENARO, Leandro Lopes. Do voto de qualidade pelo representante da fazenda nacional no processo administrativo tributário. 2017. *Revista Direito Tributário Atual*. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2017/12/Leandro-Lopes-Genaro.pdf>. Acesso em: 16 maio 2023.

GONÇALVES, Antonio Manoel. *Processo administrativo tributário*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 554-568.

GRECO, Marco Aurélio. *Processo administrativo tributário*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 702-709.

GUSSOLI, Felipe Klein. A coisa julgada administrativa no direito brasileiro: administração pública e o princípio constitucional da segurança jurídica. *Revista Eurolatinoamericana de Derecho Administrativo*, v. 4, n. 1, 2017. Disponível em: <https://www.redalyc.org/journal/6559/655968563005/html/>. Acesso em: 16 maio 2023.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

HARADA, Kiyoshi. *Processo administrativo tributário*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 360-374.

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

ICHIHARA, Yoshiaki. *Processo administrativo tributário*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 345-359.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de Direito Administrativo*. 4. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.

JUSTEN FILHO, Marçal Justen. *O direito das agências reguladoras independentes*. São Paulo: Dialética, 2002.

- LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *Obrigação tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.
- LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *Princípios constitucionais tributários*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- LEAL, Rosemiro Pereira. *Teoria geral do processo: primeiros estudos*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.
- LEÃO, Martha Toribio. *O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade*. São Paulo: Malheiros, 2018.
- LIEBMAN, Enrico Tullio. *Eficácia e autoridade da sentença*. Trad. bras. de Alfredo Buzaid e Benvindo Aires. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984.
- LIEBMAN, Enrico Tullio. *Manual de Direito Processual Civil*. 3. ed. v. I, trad. de Cândido Rangel Dinamarco. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.
- LOBO, Maria Teresa de Cárcomo. *Processo administrativo tributário*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 240-252.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Atlas, 2005.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Processo administrativo tributário*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 134-159.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário*. 16. ed. Barueri [SP]: Atlas, 2024.
- MALEBERI, Diva. *Processo administrativo tributário*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 116-133.
- MARAFON, Plínio José. *Processo administrativo tributário*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 272-283.
- MARINONI, Luiz Guilherme. Da Teoria da Relação Jurídica Processual ao Processo Civil do Estado Constitucional. *Cadernos da Escola de Direito*, v. 1, n. 6, 20 mar. 2017. Disponível em: <http://www.abdpc.org.br/abdpc/artigos/Luiz%20G%20Marinoni%288%29%20-%20formatado.pdf>. Acesso em: 3 maio 2023.
- MARINS, James. *Defesa e vulnerabilidade do contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2009.
- MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002. p. 53-80.
- MARQUES, Fernando de Oliveira. *Processo administrativo tributário*. Coordenador Ives

Gandra da Silva Martins. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 710-721.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Processo administrativo tributário*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 53-80.

MARTINS-COSTA, Judith. *A Re-significação do princípio da segurança jurídica na relação entre o Estado e os Cidadãos: a segurança como crédito de confiança*. R. CEJ, Brasília, n. 27, p. 110-120, out./dez., 2004. Disponível em:
<http://www2.cjf.jus.br/ojs2/index.php/cej/article/viewFile/641/821>. Acesso em: 20 set. 2023.

MARTUSCELLI, Pablo Dutra. *Para uma compreensão histórica do sistema tributário nacional de 1988*. Anais do XIX Encontro Nacional do CONPEDI: Fortaleza. 2010. Disponível em:
<http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3117.pdf>. Acesso em: 22 nov. 2023.

MEDAUAR, Odete. *A processualidade no Direito Administrativo*. São Paulo: RT, 1993.

MEDAUAR, Odete. *Cadernos Jurídicos*, ano 22, n. 58, p. 123-127. São Paulo. Abril-Junho/2021. Disponível em:
https://www.tjsp.jus.br/download/EPM/Publicacoes/CadernosJuridicos/cj_n58_09_transforma%C3%A7%C3%B5es%20do%20direito%20administrativo_2p.pdf?d=637605062140038197. Acesso em: 5 mar. 2024.

MEDAUAR, Odete. *O Direito Administrativo em evolução*. 2. ed. São Paulo: RT, 2003.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo brasileiro*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Discricionariedade e controle jurisdicional*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MELLO, Gustavo Miguez. *Processo administrativo tributário*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 722-734.

MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *Princípios gerais de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 1979.

MELO, José Eduardo Soares de. *Análise crítica do processo administrativo fiscal no âmbito do Tribunal de Impostos e Taxas*. *Processo administrativo fiscal*. v. 4. São Paulo: Dialética, 1999.

MELO, José Eduardo Soares de. *Processo administrativo tributário*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 284-308.

MENDES, Clarissa Braga Mendes. *Segurança Jurídica e Correção das Decisões*. DPU nº 44, Assunto Especial – Doutrina. Mar-Abr/2012.

MIRETTI, Luiz Antonio Caldeira. *Processo administrativo tributário*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 616-632.

MOREIRA, Egon Bockmann. *Processo administrativo: princípios constitucionais, a Lei 9.784/1999 e o Código de Processo Civil/2015*. 5. ed. atual., rev. e aumentada de acordo com o Código de Processo Civil/2015. São Paulo: Malheiros, 2017.

MOREIRA, Egon; GOMES, Gabriel. A indispensável coisa julgada administrativa. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro. v. 277. n. 2. p. 239-277. maio/ago. 2018. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/76711/73711>. Acesso em: 4 abr. 2024.

MOREIRA, José Carlos Barbosa. A eficácia preclusiva da coisa julgada material no sistema do processo civil brasileiro. In: *Temas de Direito Processual*. Primeira Série. São Paulo: Saraiva, 1977.

MOREIRA, José Davi Cavalcante. *Aspectos de segurança jurídica no Brasil*. Universidade Federal do Ceará. Faculdade de Direito. Programa de pós-graduação, 2010. Disponível em: <http://dominiopublico.mec.gov.br/download/teste/arqs/cp142467.pdf>. Acesso em: 21 fev. 2024.

MOTTA FILHO, Marcello Martins. *Processo administrativo tributário*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 633-649.

NETO, Luís Flávio. Segurança jurídica, proteção da confiança, boa-fé e proibição de comportamentos contraditórios no Direito Tributário: Nemo potest venire contra Factum Proprium. *Revista Direito Tributário Atual*, 2016. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/271>. Acesso em: 8 maio 2023.

NEVES, Daniel Amorim Assunção. *Manual de Direito Processual Civil*. 7 ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense. São Paulo: Método, 2015.

NUNES, Cleucio Santos. *Curso completo de Direito Processual Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Processo administrativo tributário*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 194-221.

PASTORELLO, Dirceu Antonio. *Processo administrativo tributário*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 497-536.

PAULSEN, Leandro. *Segurança jurídica, certeza do direito e tributação*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

REALE, Miguel. *Nova fase do Direito moderno*. São Paulo: Saraiva, 1990.

REALE, Miguel. *Revogação e anulamento do ato administrativo*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1980.

RIBAS, Lúcia Maria Lopes Rodrigues. *Processo administrativo tributário*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. (Coord.). *Constituição e segurança jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada*. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

ROCHA, Sérgio André. *Estudos de Direito Tributário – Teoria geral, processo tributário, fim do RTT e tributação internacional*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

ROCHA, Sérgio André. *Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. São Paulo: Almedina, 2018.

- ROCHA, Valdir de Oliveira. *Processo administrativo tributário*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 253-258.
- RODRIGUES, Edison Pereira. *Processo administrativo tributário*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 735-748.
- RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica*. Pesquisas Tributárias. Nova Série, v. 11. São Paulo: RT, 2005.
- RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. *Processo administrativo tributário*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 309-344.
- SANCHES, J. L. Saldanha. *A segurança jurídica no Estado Social de Direito: conceitos indeterminados, analogia e retroatividade no Direito Tributário*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1985.
- SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. *Processo administrativo tributário*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 679-701.
- SARLET, Ingo Wolfgang. *Direito fundamental à segurança jurídica na Constituição de 1988*. Consultor Jurídico, 11 de julho de 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-jul-11/direitos-fundamentais-direito-fundamental-seguranca-juridica-constituicao/>. Acesso em: 19 fev. 2024.
- SCAF, Fernando Facury. *Processo administrativo tributário*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 537-553.
- SCHOUERI, Luís Eduardo; SOUZA, Gustavo Emílio Contrucci A. de. Verdade material no processo administrativo tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Processo administrativo fiscal*. São Paulo: Dialética, 1998.
- SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Princípios fundamentais do Direito Administrativo tributário [a função fiscal]*. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Questões relativas à chamada coisa julgada administrativa em matéria fiscal. *Processo administrativo fiscal*. Coordenador Valdir de Oliveira Rocha. 5º v. São Paulo: Dialética, 1998. p. 27-28.
- SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro; DE OLIVEIRA, Larissa Fernandes. Segurança jurídica no processo administrativo tributário: sobre a possibilidade de revisão judicial das decisões administrativas proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Revista Jurídica da UFERSA*, v. 4, n. 8, p. 116-132, 2020. Disponível em: <https://periodicos.ufersa.edu.br/rejur/article/view/9308/10456>. Acesso em: 26 mar. 2024.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional positivo*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- SILVA, José Afonso da. *Da ação popular constitucional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
- SOUSA, Rubens Gomes de. A coisa julgada no Direito Tributário. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 5 p. 48-76, jul. 1946. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/9427/8480>. Acesso em: 8 abr. 2024.

SOUSA, Rubens Gomes de. *A distribuição da justiça em matéria fiscal*. São Paulo: Livraria Martins, 1943.

SOUSA, Rubens Gomes de. A revisão do lançamento de impostos. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 40, p. 15-23, abr. 1955. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/14586/13486>. Acesso em: 10 abr. 2024.

SOUSA, Rubens Gomes de. Idéias gerais para uma concepção unitária e orgânica do processo fiscal. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, v. 34, p. 14-33, out. 1953. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/13306/12208>. Acesso em: 10 abr. 2024.

SOUSA, Rubens Gomes de. Idéias gerais para uma concepção unitária e orgânica do processo fiscal. *Justiça e processo fiscal*. Rio de Janeiro: ABDF, p. 14-33, 1954. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/13306/12208>. Acesso em: 23 abr. 2024.

SOUSA, Rubens Gomes de. Revisão judicial dos atos administrativos em matéria tributária por iniciativa da própria administração. *Revista de Direito Administrativo*, v. 29, p. 441-453, 1952. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/12496>. Acesso em: 27 mar. 2024.

SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. *Processo administrativo tributário*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 650-678.

TÁCITO, Caio. Bases constitucionais de um Direito Administrativo. *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, out/dez de 1986. p. 37-44. Disponível em: <file:///C:/Users/gharaujo/Downloads/admin,+bases.pdf>. Acesso em: 13 mar. 2024.

TÁCITO, Caio. Poder de polícia e polícia do poder. In: *Temas de Direito Público* (Estudos e Pareceres). Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

TÁCITO, Caio. O retorno do pêndulo: serviço público e empresa privada. O exemplo brasileiro. *Revista de Direito Administrativo*, n. 202, 1995, p. 1-10. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/46612/46347>. Acesso em: 7 mar. 2024.

THEODORO JUNIOR, Humberto. Coisa julgada. In: THEODORO JÚNIOR, Humberto. OLIVEIRA, Fernanda Alvim Ribeiro de. REZENDE, Ester Camila Gomes Norato (coord.). *Primeiras lições sobre o novo direito processual civil brasileiro* (de acordo com o Novo Código de Processo Civil Lei 13.105, de 16 de março de 2015). Rio de Janeiro: Forense, 2015.

THEODORO JUNIOR, Humberto. Jurisdição e competência. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais*. Belo Horizonte. n. 38. p. 157-158. 2000. Disponível em: <https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/view/1167>. Acesso em: 16 maio 2023.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Coisa julgada administrativa como precedente e segurança jurídica*. *Conjur*, 21 ago. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-ago-21/consultor-tributario-coisa-julgada-administrativa-precedente-seguranca-juridica>. Acesso em: 26 mar. 2024.

TÔRRES, Heleno Taveira. Segurança jurídica em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica*. Pesquisas Tributárias. Nova Série, v. 11, p. 157-182. São Paulo: RT, 2005

TÔRRES, Heleno Taveira. Segurança jurídica em matéria tributária. *Revista Brasileira de Direito Tributário*, n. 58, Set/Out/2016. Disponível em: <https://bd.tjdft.jus.br/jspui/bitstream/tjdft/35801/1/Seguran%c3%a7a%20Jur%c3%addica%20e>

[m%20Mat%c3%a9ria%20Tribut%c3%a1ria.pdf](#). Acesso em: 10 abr. 2024.

TORRES, Ricardo Lobo. O poder de Tributar no Estado Democrático de Direito. *Direito e poder*: nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos. TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). Barueri: Manole, p. 460-504, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. Processo administrativo tributário. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 160-181.

VITAL, Danilo. *STJ mantém veto ao MP para discutir tema tributário em ação civil pública*. Consultor Jurídico, 31 de março de 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-mar-31/mp-nao-discutir-tema-tributario-acao-civil-publica-stj/>. Acesso em: 24 set. 2024.

XAVIER, Alberto. *Do lançamento* – teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

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

XAVIER, Bianca Ramos. *Controle judicial das decisões pelo CARF favoráveis ao contribuinte*. 2016. Dissertação (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade de São Paulo – PUC-SP, São Paulo, 2016. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/18829>. Acesso em: 15 maio 2023.

Anexo I
Lista de Ações Populares no TRF-1

1. 39451.32.2012.4.01.3400 – segredo de justiça.
2. 40016-93.2012.4.01.3400 – sem julgamento de mérito. É necessário demonstrar ilegalidade (lesão ao patrimônio público). Não cabe revisão de mérito.
TRF-1 – Não foi encontrada decisão.
3. 40422-17.2012.4.01.3400 – sem julgamento de mérito. É necessário demonstrar ilegalidade. Não cabe revisão de mérito. Trânsito em julgado em 2017.
TRF-1 – Negou provimento. Cabível, em tese, o ajuizamento de ação popular para o controle judicial de decisão administrativa prolatada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, desde que presente vício de forma ou demonstrada a ocorrência de ilegalidade.
4. 44103-92.2012.4.01.3400 – sem julgamento de mérito. Acórdão do CARF foi cassado. Trânsito em julgado em 2017.
TRF-1 – Negou provimento. Manteve a decisão de primeira instância.
5. 45966-83.2012.4.01.3400 – sem julgamento de mérito. Acórdão do CARF foi cassado. Trânsito em julgado em 2019.
TRF-1 – Não foi encontrada decisão.
6. 47347-29.2012.4.01.3400 – sem julgamento de mérito. É necessário demonstrar ilegalidade. Não cabe revisão de mérito. Trânsito em julgado em 2014.
TRF-1 – negou seguimento à remessa de ofício. O recurso e a remessa estão em confronto com a jurisprudência deste Tribunal.
7. 48082-62.2012.4.01.3400 – sem julgamento de mérito. É necessário demonstrar ilegalidade (lesão ao patrimônio público). Não cabe revisão de mérito. Trânsito em julgado em 2015.
TRF-1 – Negou provimento. Cabível, em tese, o ajuizamento de ação popular para o controle judicial de decisão administrativa prolatada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, desde que presente vício de forma ou demonstrada a ocorrência de ilegalidade.
8. 48882-90.2012.4.01.3400 – sem julgamento de mérito. É necessário demonstrar ilegalidade (lesão ao patrimônio público). Não cabe revisão de mérito. Trânsito em julgado em 2019.
TRF-1 – Negou provimento. Cabível, em tese, o ajuizamento de ação popular para o controle judicial de decisão administrativa prolatada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, desde que presente vício de forma ou demonstrada a ocorrência de ilegalidade.
9. 50753-58.2012.4.01.3400 – sem julgamento de mérito. É necessário demonstrar ilegalidade (lesão ao patrimônio público). Não cabe revisão de mérito. Trânsito em julgado em 2014.
TRF-1 – Negou provimento. Cabível, em tese, o ajuizamento de ação popular para o controle judicial de decisão administrativa prolatada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, desde que presente vício de forma ou demonstrada a ocorrência de ilegalidade.
10. 51726-13.2012.4.01.3400 – sem julgamento de mérito. É necessário demonstrar ilegalidade (lesão ao patrimônio público). Não cabe revisão de mérito. Trânsito em julgado em 2017.

TRF-1 – Negou provimento. Cabível, em tese, o ajuizamento de ação popular para o controle judicial de decisão administrativa prolatada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, desde que presente vício de forma ou demonstrada a ocorrência de ilegalidade.

11. 52068-24.2012.4.01.3400 – sem julgamento de mérito. É necessário demonstrar ilegalidade (lesão ao patrimônio público). Não cabe revisão de mérito. Trânsito em julgado em 2017.

TRF-1 – Não encontrado julgamento de mérito.

12. 54039-44.2012.4.01.3400 – “JULGOU PARCIALMENTE PROCEDENTE O PEDIDO para anular o Acórdão Administrativo prolatado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, em 27/09/2012, no Processo Administrativo Fiscal nº 16327.721361/2011-10, que desconstituiu o lançamento tributário em desfavor do Itaú Unibanco S/A”. Trânsito em julgado em 2019.

TRF-1 – Negou provimento. É necessário demonstrar ilegalidade (lesão ao patrimônio público). Não cabe revisão de mérito.

13. 54065-42.2012.4.01.3400 – sem julgamento de mérito. É necessário demonstrar ilegalidade (lesão ao patrimônio público). Não cabe revisão de mérito. Trânsito em julgado em 2014.

TRF-1 – Negou provimento. É necessário demonstrar ilegalidade (lesão ao patrimônio público). Não cabe revisão de mérito.

14. 56772-80.2012.4.01.3400 – sem julgamento de mérito. É necessário demonstrar ilegalidade (lesão ao patrimônio público). Não cabe revisão de mérito. Trânsito em julgado em 2014.

TRF-1 – negou seguimento à remessa de ofício. O recurso e a remessa estão em confronto com a jurisprudência deste Tribunal.

15. 57190-18.2012.4.01.3400 – sem julgamento de mérito. É necessário demonstrar ilegalidade (lesão ao patrimônio público). Não cabe revisão de mérito. Trânsito em julgado em 2017.

TRF-1 – Negou provimento. É necessário demonstrar ilegalidade (lesão ao patrimônio público). Não cabe revisão de mérito.

16. 57192-85.2012.4.01.3400 – sem julgamento de mérito. É necessário demonstrar ilegalidade (lesão ao patrimônio público). Não cabe revisão de mérito. Trânsito em julgado em 2014.

TRF-1 – Negou provimento. É necessário demonstrar ilegalidade (lesão ao patrimônio público). Não cabe revisão de mérito.

17. 57288-03.2012.4.01.3400 – sem julgamento de mérito. É necessário demonstrar ilegalidade (lesão ao patrimônio público). Não cabe revisão de mérito. Trânsito em julgado em 2018.

TRF-1 – Negou provimento. Cabível, em tese, o ajuizamento de ação popular para o controle judicial de decisão administrativa prolatada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, desde que presente vício de forma ou demonstrada a ocorrência de ilegalidade.

18. 57318-38.2012.4.01.3400 – sem julgamento de mérito. É necessário demonstrar ilegalidade (lesão ao patrimônio público). Não cabe revisão de mérito. Trânsito em julgado em 2020.

TRF-1 – Negou provimento. Cabível, em tese, o ajuizamento de ação popular para o controle judicial de decisão administrativa prolatada no âmbito do Conselho

Administrativo de Recursos Fiscais, desde que presente vício de forma ou demonstrada a ocorrência de ilegalidade.

19. 57323-60.2012.4.01.3400 – sem julgamento de mérito. É necessário demonstrar ilegalidade (lesão ao patrimônio público). Não cabe revisão de mérito. Trânsito em julgado em 2017.

TRF-1 – Negou remessa oficial. Ausentes apelos voluntários, o que reforça a higidez da decisão, e considerando a ampla fundamentação da sentença e as reduzidas cargas de densidade da controvérsia e de complexidade jurídica, não há qualquer óbice ao regular decurso do prazo para trânsito em julgado ante a exatidão do decidido, notadamente se há concordância do ‘parquet’”.

20. 57860-16.2012.4.01.3400 – segredo de justiça.

21. 58380-16.2012.4.01.3400 – sem julgamento de mérito. É necessário demonstrar ilegalidade (lesão ao patrimônio público). Não cabe revisão de mérito. Trânsito em julgado em 2017.

TRF-1 – Negou provimento. Cabível, em tese, o ajuizamento de ação popular para o controle judicial de decisão administrativa prolatada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, desde que presente vício de forma ou demonstrada a ocorrência de ilegalidade.

22. 58381-98.2012.4.01.3400 – sem julgamento de mérito. É necessário demonstrar ilegalidade (lesão ao patrimônio público). Não cabe revisão de mérito. Trânsito em julgado em 2017.

TRF-1 – Negou provimento. Cabível, em tese, o ajuizamento de ação popular para o controle judicial de decisão administrativa prolatada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, desde que presente vício de forma ou demonstrada a ocorrência de ilegalidade.

23. 58385-38.2012.4.01.3400 – sem julgamento de mérito. É necessário demonstrar ilegalidade (lesão ao patrimônio público). Não cabe revisão de mérito. Trânsito em julgado em 2018.

TRF-1 – “Não conheço da remessa por estar prejudicada, considerando a superveniência da decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) revogando o ato que motivou o ajuizamento da demanda (fls. 97-111) – CPC/2015, art. 932/III e Súmula 253 do STJ”.

24. 58422-65.2012.4.01.3400 – sem julgamento de mérito. É necessário demonstrar ilegalidade (lesão ao patrimônio público). Não cabe revisão de mérito. Trânsito em julgado em 2018.

TRF-1 – Negou provimento. Cabível, em tese, o ajuizamento de ação popular para o controle judicial de decisão administrativa prolatada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, desde que presente vício de forma ou demonstrada a ocorrência de ilegalidade.

25. 58551-70.2012.4.01.3400 – sem julgamento de mérito. É necessário demonstrar ilegalidade (lesão ao patrimônio público). Não cabe revisão de mérito. Não transitou em julgado.

TRF-1 – Sem decisão de mérito.

26. 58995-06.2012.4.01.3400 – julgou o mérito. A ação popular é meio eficaz. Julgou improcedente. Não comprovou a ilegalidade do ato. Trânsito em julgado em 2017.

TRF-1 – extinto sem julgamento de mérito. “Para que o julgamento do CARF fosse considerado lesivo ao patrimônio da União, e anulado pelo Judiciário no bojo de uma ação popular, como era pretendido, seria necessário demonstrar que tal julgamento

incorreu em um dos seguintes defeitos: (a) incompetência; (b) vício de forma; (c) ilegalidade do objeto; (d) inexistência dos motivos; ou (e) desvio de finalidade, nos termos do art. 2º da Lei 4.717/1965. No presente caso, porém, não se verifica nenhum desses vícios no julgamento efetuado pelo CARF, ora impugnado”.

27. 58996-88.2012.4.01.3400 – julgou o mérito. A ação popular é meio eficaz. Julgou improcedente. Não comprovou a ilegalidade do ato. Trânsito em julgado em 2017.

TRF-1 – Negou provimento. Cabível, em tese, o ajuizamento de ação popular para o controle judicial de decisão administrativa prolatada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, desde que presente vício de forma ou demonstrada a ocorrência de ilegalidade.

28. 59428-10.2012.4.01.3400 – julgou o mérito. A ação popular é meio eficaz. Julgou improcedente. Não comprovou a ilegalidade do ato. Não transitou em julgado.

TRF-1 – Ainda não foi julgado.

29. 59455-90.2012.4.01.3400 – sem julgamento de mérito. É necessário demonstrar ilegalidade (lesão ao patrimônio público). Não cabe revisão de mérito. Trânsito em julgado em 2019.

TRF-1 – Negou provimento. Cabível, em tese, o ajuizamento de ação popular para o controle judicial de decisão administrativa prolatada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, desde que presente vício de forma ou demonstrada a ocorrência de ilegalidade.

30. 59459-30.2012.4.01.3400 – sem julgamento de mérito. É necessário demonstrar ilegalidade (lesão ao patrimônio público). Não cabe revisão de mérito. Trânsito em julgado em 2017.

TRF-1 – Negou provimento. Cabível, em tese, o ajuizamento de ação popular para o controle judicial de decisão administrativa prolatada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, desde que presente vício de forma ou demonstrada a ocorrência de ilegalidade.

31. 60499-47.2012.4.01.3400 – sem julgamento de mérito. É necessário demonstrar ilegalidade (lesão ao patrimônio público). Não cabe revisão de mérito. Trânsito em julgado em 2019.

TRF-1 – Negou provimento. Cabível, em tese, o ajuizamento de ação popular para o controle judicial de decisão administrativa prolatada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, desde que presente vício de forma ou demonstrada a ocorrência de ilegalidade.

32. 60500-32.2012.4.01.3400 – sem julgamento de mérito. É necessário demonstrar ilegalidade (lesão ao patrimônio público). Não cabe revisão de mérito. Trânsito em julgado em 2016.

TRF-1 – Negou provimento. Cabível, em tese, o ajuizamento de ação popular para o controle judicial de decisão administrativa prolatada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, desde que presente vício de forma ou demonstrada a ocorrência de ilegalidade.

33. 60501-17.2012.4.01.3400 – sem julgamento de mérito. É necessário demonstrar ilegalidade (lesão ao patrimônio público). Não cabe revisão de mérito. Trânsito em julgado em 2017.

TRF-1 – Negou provimento. Cabível, em tese, o ajuizamento de ação popular para o controle judicial de decisão administrativa prolatada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, desde que presente vício de forma ou demonstrada a

ocorrência de ilegalidade.

34. 60580-93.2012.4.01.3400 – sem julgamento de mérito. É necessário demonstrar ilegalidade (lesão ao patrimônio público). Não cabe revisão de mérito. Trânsito em julgado em 2017.

TRF-1 – Negou provimento. Cabível, em tese, o ajuizamento de ação popular para o controle judicial de decisão administrativa prolatada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, desde que presente vício de forma ou demonstrada a ocorrência de ilegalidade.

35. 60582-63.2012.4.01.3400 – sem julgamento de mérito. É necessário demonstrar ilegalidade (lesão ao patrimônio público). Não cabe revisão de mérito. Trânsito em julgado em 2017.

TRF-1 – Negou provimento. Cabível, em tese, o ajuizamento de ação popular para o controle judicial de decisão administrativa prolatada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, desde que presente vício de forma ou demonstrada a ocorrência de ilegalidade.

36. 60948-05.2012.4.01.3400 – sem julgamento de mérito. É necessário demonstrar ilegalidade (lesão ao patrimônio público). Não cabe revisão de mérito. Trânsito em julgado em 2014.

TRF-1 – Negou provimento. Cabível, em tese, o ajuizamento de ação popular para o controle judicial de decisão administrativa prolatada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, desde que presente vício de forma ou demonstrada a ocorrência de ilegalidade.

37. 60965-41.2012.4.01.3400 – sem julgamento de mérito. É necessário demonstrar ilegalidade (lesão ao patrimônio público). Não cabe revisão de mérito. Trânsito em julgado em 2019.

TRF-1 – Negou provimento. Cabível, em tese, o ajuizamento de ação popular para o controle judicial de decisão administrativa prolatada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, desde que presente vício de forma ou demonstrada a ocorrência de ilegalidade.

38. 60970-63.2012.4.01.3400 – sem julgamento de mérito. É necessário demonstrar ilegalidade (lesão ao patrimônio público). Não cabe revisão de mérito. Trânsito em julgado em 2017.

TRF-1 – Negou provimento. Cabível, em tese, o ajuizamento de ação popular para o controle judicial de decisão administrativa prolatada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, desde que presente vício de forma ou demonstrada a ocorrência de ilegalidade.

39. 61322-21.2012.4.01.3400 – sem julgamento de mérito. É necessário demonstrar ilegalidade (lesão ao patrimônio público). Não cabe revisão de mérito. Trânsito em julgado em 2015.

TRF-1 – sem julgamento de mérito. Se não há na sentença “quaisquer questões de fato ou de direito, referentes ao mérito ou ao processo, matéria constitucional ou infraconstitucional, direito federal ou não”, ou ainda, princípios que, em sede de exclusiva remessa oficial, a desabonem.

40. 61113-52.2013.4.01.3400 – segredo de justiça.

41. 1124-81.2013.4.01.3400 – sem julgamento de mérito. É necessário demonstrar ilegalidade (lesão ao patrimônio público). Não cabe revisão de mérito. Ainda não transitou em julgado.

TRF-1 – sem julgamento.

42. 1133-43.2013.4.01.3400 – sem julgamento de mérito. É necessário demonstrar ilegalidade (lesão ao patrimônio público). Não cabe revisão de mérito. Trânsito em julgado em 2019.

TRF-1 – Negou provimento. Cabível, em tese, o ajuizamento de ação popular para o controle judicial de decisão administrativa prolatada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, desde que presente vício de forma ou demonstrada a ocorrência de ilegalidade.

43. 1134-28.2013.4.01.3400 – sem julgamento de mérito. É necessário demonstrar ilegalidade (lesão ao patrimônio público). Não cabe revisão de mérito. Trânsito em julgado em 2017.

TRF-1 – Negou provimento. Cabível, em tese, o ajuizamento de ação popular para o controle judicial de decisão administrativa prolatada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, desde que presente vício de forma ou demonstrada a ocorrência de ilegalidade.

44. 1135-13.2013.4.01.3400 – sem julgamento de mérito. É necessário demonstrar ilegalidade (lesão ao patrimônio público). Não cabe revisão de mérito. Trânsito em julgado em 2014.

TRF-1 – Negou provimento. Cabível, em tese, o ajuizamento de ação popular para o controle judicial de decisão administrativa prolatada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, desde que presente vício de forma ou demonstrada a ocorrência de ilegalidade.

45. 1136-95.2013.4.01.3400 – sem julgamento de mérito. É necessário demonstrar ilegalidade (lesão ao patrimônio público). Não cabe revisão de mérito.

TRF-1 – Ainda sem julgamento.

46. 1140-35.2013.4.01.3400 – sem julgamento de mérito. É necessário demonstrar ilegalidade (lesão ao patrimônio público). Não cabe revisão de mérito. Trânsito em julgado em 2019.

TRF-1 – Negou provimento. Cabível, em tese, o ajuizamento de ação popular para o controle judicial de decisão administrativa prolatada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, desde que presente vício de forma ou demonstrada a ocorrência de ilegalidade.

47. 1142-05.2013.4.01.3400 – sem julgamento de mérito. É necessário demonstrar ilegalidade (lesão ao patrimônio público). Não cabe revisão de mérito.

TRF-1 – Ainda sem julgamento.

48. 1143-87.2013.4.01.3400 – Com julgamento de mérito. Julgou improcedente o pedido. Reconheceu a legitimidade. No mérito fundamentou que não foi comprovada a ilegalidade.

TRF-1 – Ainda sem julgamento.

49. 1965-76.2013.4.01.3400 – sem julgamento de mérito. É necessário demonstrar ilegalidade (lesão ao patrimônio público). Não cabe revisão de mérito. Trânsito em julgado em 2019.

TRF-1 – Negou provimento. Cabível, em tese, o ajuizamento de ação popular para o controle judicial de decisão administrativa prolatada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, desde que presente vício de forma ou demonstrada a ocorrência de ilegalidade.

50. 1966-61.2013.4.01.3400 – sem julgamento de mérito. É necessário demonstrar

ilegalidade (lesão ao patrimônio público). Não cabe revisão de mérito. Trânsito em julgado em 2018.

TRF-1 – Negou provimento. Cabível, em tese, o ajuizamento de ação popular para o controle judicial de decisão administrativa prolatada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, desde que presente vício de forma ou demonstrada a ocorrência de ilegalidade.

51. 2409-12.2013.4.01.3400 – sem julgamento de mérito. É necessário demonstrar ilegalidade (lesão ao patrimônio público). Não cabe revisão de mérito. Trânsito em julgado em 2014.

TRF-1 – Negou provimento. Cabível, em tese, o ajuizamento de ação popular para o controle judicial de decisão administrativa prolatada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, desde que presente vício de forma ou demonstrada a ocorrência de ilegalidade.

52. 4112-75.2013.4.01.3400 – sem julgamento de mérito. É necessário demonstrar ilegalidade (lesão ao patrimônio público). Não cabe revisão de mérito. Trânsito em julgado em 2019.

TRF-1 – Negou provimento. Cabível, em tese, o ajuizamento de ação popular para o controle judicial de decisão administrativa prolatada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, desde que presente vício de forma ou demonstrada a ocorrência de ilegalidade.

53. 4289-39.2013.4.01.3400 – sem julgamento de mérito. É necessário demonstrar ilegalidade (lesão ao patrimônio público). Não cabe revisão de mérito. Trânsito em julgado em 2017.

TRF-1 – Negou provimento. Cabível, em tese, o ajuizamento de ação popular para o controle judicial de decisão administrativa prolatada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, desde que presente vício de forma ou demonstrada a ocorrência de ilegalidade.

54. 4501-60.2013.4.01.3400 – sem julgamento de mérito. É necessário demonstrar ilegalidade (lesão ao patrimônio público). Não cabe revisão de mérito. Trânsito em julgado em 2017.

TRF-1 – Negou provimento. Cabível, em tese, o ajuizamento de ação popular para o controle judicial de decisão administrativa prolatada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, desde que presente vício de forma ou demonstrada a ocorrência de ilegalidade.

55. 4920-80.2013.4.01.3400 – sem julgamento de mérito. É necessário demonstrar ilegalidade (lesão ao patrimônio público). Não cabe revisão de mérito. Trânsito em julgado em 2017.

TRF-1 – Negou provimento. Cabível, em tese, o ajuizamento de ação popular para o controle judicial de decisão administrativa prolatada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, desde que presente vício de forma ou demonstrada a ocorrência de ilegalidade.

56. 4993-52.2013.4.01.3400 – sem julgamento de mérito. É necessário demonstrar ilegalidade (lesão ao patrimônio público). Não cabe revisão de mérito. Trânsito em julgado em 2017.

TRF-1 – Negou provimento. Cabível, em tese, o ajuizamento de ação popular para o controle judicial de decisão administrativa prolatada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, desde que presente vício de forma ou demonstrada a

ocorrência de ilegalidade.

57. 4999-59.2013.4.01.3400 3400 – segredo de justiça.

58. 5452-54.2013.4.01.3400 – sem julgamento de mérito. É necessário demonstrar ilegalidade (lesão ao patrimônio público). Não cabe revisão de mérito. Trânsito em julgado em 2015.

TRF-1 – recurso e a remessa negados, pois estão em confronto com a jurisprudência deste Tribunal.

59. 42340-22.2013.4.01.3400 – Ainda sem julgamento de mérito.

60. 44118-27.2013.4.01.3400-3400 – com julgamento de mérito. Julgou “PARCIALMENTE PROCEDENTE O PEDIDO, nos termos do art. 487, I, do Código de Processo Civil, c/c art. 2º, ‘b’, da Lei nº 4.717/65, reconhecendo a nulidade da decisão proferida no Processo Administrativo nº 19515.000981/2009-60, devendo outra ser proferida em substituição, observada a regular composição do colegiado”.

TRF-1 – Ainda sem julgamento de mérito.

61. 44120-94.2013.4.01.3400 3400 – segredo de justiça.

Anexo II
Lista de Ações Populares do TRF-4

1. 5001894-26.2014.4.04.7100 – Julgou procedente para anular o ato administrativo. TRF-4 – Reformou a sentença. Cabe à Administração Pública e não ao Judiciário verificar o efetivo cumprimento dos requisitos para obtenção do CEBAS, sob pena de trazer para o Poder Judiciário esta análise.
2. 5004169-45.2014.4.04.7100 – Julgou procedente para anular o ato administrativo. TRF-4 – Reformou a sentença. Não há qualquer vício formal ou material.
3. 5049662-79.2013.4.04.7100 – Julgou improcedente o pedido. TRF-4 – Manteve a sentença.
4. 5005919-19.2013.4.04.7100 – Julgou improcedente o pedido. Atribuição exclusiva da Administração a prerrogativa de examinar o implemento dos requisitos para a concessão. TRF-4 – Manteve a sentença.
5. 5044208-89.2011.4.04.7100 – Julgou procedente para anular o ato administrativo. TRF-4 – Reformou a sentença.
6. 5057344-56.2011.4.04.7100 – Julgou procedente para anular o ato administrativo. TRF-4 – Reformou a sentença.
7. 5008485-04.2014.4.04.7100 – Julgou procedente para anular o ato administrativo. TRF-4 – Reformou a sentença. Não há também lesão ao erário porque a concessão do CEBAS não é o único requisito exigido para a isenção tributária.
8. 5044208-89.2011.4.04.7100 – Julgou procedente para anular o ato administrativo. TRF-4 – Reformou a sentença.
9. 5000763-71.2014.4.04.7114 – Julgou improcedente o pedido. Atribuição exclusiva da Administração a prerrogativa de examinar o implemento dos requisitos para a concessão. TRF-4 – Manteve a sentença.
10. 5062025-98.2013.4.04.7100 – Julgou procedente para anular o ato administrativo. TRF-4 – Reformou a sentença.
11. 5062023-31.2013.4.04.7100 – Julgou procedente para anular o ato administrativo. TRF-4 – Reformou a sentença. A concessão do CEBAS não é o único requisito exigido para a imunidade tributária prevista no art. 195, §7º, não havendo qualquer prejuízo ao erário.
12. 5063390-90.2013.4.04.7100 – Julgou procedente para anular o ato administrativo. TRF-4 – Reformou a sentença.
13. 5058518-61.2015.4.04.7100 – Autor carecedor da ação popular, por entender que tal instrumento processual não é adequado para decretar-se a nulidade de acordãos do CARF. TRF-4 – Reformou a sentença. Decretou a nulidade dos Acórdãos ns. 2301-01.709 e 205-00.776 do CARF.
14. 5062023-31.2013.4.04.7100 – Julgou procedente para anular o ato administrativo. TRF-4 – Reformou a sentença.
15. 5063390-90.2013.4.04.7100 – Julgou procedente para anular o ato administrativo. TRF-4 – Reformou a sentença.

Anexo III
Lista de Ações Cíveis Públicas no TJDF

1. 2000.01.1.078925-8
2. 2002.01.1.008252-2
3. 2002.01.1.019622-8
4. 2002.01.1.061445-2
5. 2002.01.1.061449-3
6. 2002.01.1.061455-7
7. 2002.01.1.070719-4
8. 2002.01.1.072613-6
9. 2002.01.1.073172-6
10. 2002.01.1.073173-4
11. 2002.01.1.073178-3
12. 2002.01.1.081814-8
13. 2002.01.1.081816-4
14. 2002.01.1.081817-2
15. 2002.01.1.081818-9
16. 2002.01.1.082396-3
17. 2002.01.1.082401-7
18. 2002.01.1.086072-5
19. 2002.01.1.086076-6
20. 2002.01.1.086088-7
21. 2002.01.1.087707-9
22. 2002.01.1.087712-6
23. 2002.01.1.087729-6
24. 2002.01.1.089537-2
25. 2002.01.1.092303-8

Anexo IV
Segunda Lista de Ações Cíveis Públicas no TJDFT

1. 0710391-83.2019.8.07.0018 – Considerou a ACP via eleita adequada. No mérito, julgou improcedentes os pedidos, pois os vícios eram sanáveis e não trouxeram prejuízos ao erário. Por fim, considerou o ato em concordância com a legislação. Trânsito em julgado em 2020.
2. 0710910-58.2019.8.07.0018 – O processo foi uspenso para aguardar o julgamento de ADI. MPDFT argumenta que a legislação é inconstitucional.
3. 0709945-80.2019.8.07.0018 – Incentivo à Cultura. Com liminar. Liminar revogada no Agravo de Instrumento nº 0726902-79.2020.8.07.0000. Considerou a ACP via eleita adequada. No mérito, julgou improcedentes os pedidos, pois o ato estava em concordância com a legislação. Sentença mantida pelo TJDFT. Trânsito em julgado em 2023.
4. 0700778-63.2024.8.07.0018 – Nulidade de ato administrativo. Liminar indeferida. Julgamento de mérito pendente.