O exercício da função jurisdicional pela administração pública: uma análise histórica dos tribunais administrativos tributários*

The exercise of the jurisdictional function by the public administration: a historical analysis of the tax administrative courts

*Maysa de Sá Pittondo Deligne***

RESUMO

O principal objetivo deste artigo é evidenciar o exercício de verdadeira função jurisdicional pela administração pública quando do julgamento de litígios tributários, a partir de um relato histórico da instituição e funcionamento dos tribunais administrativos tributários. A pesquisa é bibliográfica, utilizando-se o método dedutivo. O recorte deste artigo é na perspectiva tributária, sem prejuízo de suas premissas serem igualmente

* Artigo recebido em 31 de março de 2023 e aprovado em 11 de setembro de 2023. DOI: https://doi.org/10.12660/rda.v283.2024.89191.

** Doutora e mestre em direito tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (FDUSP). Professora do corpo permanente do mestrado profissional do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP). Ex-conselheira titular representante dos contribuintes no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf). Advogada. E-mail: maysa.deligne@idp.edu.br.

adotadas para a solução de litígios administrativos que impliquem a privação de bens, restrição ou delimitação de direitos individuais, na forma do art. 5º, LIV e LV da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, com efetiva participação das partes à luz do contraditório, ampla defesa e devido processo legal. Busca-se afastar a arraigada percepção doutrinária no sentido de que o Poder Judiciário monopoliza o exercício de função jurisdicional de dizer o direito aplicável ao caso concreto no Brasil diante de uma lide.

PALAVRAS-CHAVE

administração pública — processo administrativo — função jurisdicional — contencioso tributário — litígio

ABSTRACT

The main objective of this article is to highlight the exercise of a true jurisdictional function by the public administration when adjudicating tax disputes, based on a historical account of the institution and functioning of tax administrative courts. The research is bibliographic, using the deductive method. The focus of this article is on the tax perspective, without prejudice to its assumptions also being adopted for the solution of administrative disputes that may imply the deprivation of goods, restriction or delimitation of individual rights, in accordance with art. 5, LIV and LV of Constitution of the Federative Republic of Brazil of 1988, with effective participation of the parties in light of the contradictory and due process of law. It seeks to remove the ingrained doctrinal perception in the sense that the Judiciary Power monopolizes the exercise of the jurisdictional function of saying the law applicable to the concrete case in Brazil in the face of a dispute.

KEYWORDS

public administration — administrative procedure — jurisdictional function — tax litigation — litigation

1. Introdução

Na seara do direito tributário, a revisão administrativa tributária busca ser enquadrada pela doutrina como um autocontrole da administração, afastando a natureza jurisdicional dessa atividade a partir da ideia, ainda que implícita, da jurisdição una ou única no Brasil, que teria assegurado, no texto constitucional, o *monopólio da jurisdição ao Poder Judiciário*.[1] A unidade de jurisdição brasileira encontraria amparo no *princípio da separação de poderes*, uma vez que ao Poder Judiciário foi reservada, com exclusividade, a competência para dizer o direito no caso concreto e para revisar todos os atos administrativos.

Esse entendimento encontraria respaldo no art. 5ª, XXXV, da CF/1988, segundo o qual "a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito". Esse dispositivo denotaria que a função jurisdicional não poderia ser realizada pelos demais poderes, sendo concentrada, exclusivamente, no Poder Judiciário.

Outro fundamento autonomamente desenvolvido pelos adeptos dessa acepção é no sentido de que a jurisdição deve ser realizada de forma imparcial. Contudo, a *imparcialidade inexistiria na seara administrativa*, considerando que a administração analisa as defesas apresentadas pelos administrados na condição de parte. Para fazer essa afirmação, alguns autores não se preocupam em informar qual o conceito de jurisdição do qual partem, identificando o referido termo como sinônimo de função ou atividade exercida pelo Poder Judiciário com fulcro no ideal do monopólio da jurisdição.[2]

Essa ideia é igualmente desenvolvida a partir de uma perspectiva histórica brasileira e de (suposto) direito comparado.[3] Foi construído o

---

1 Entre os quais, CANTO, Gilberto Ulhôa. *O processo tributário*: anteprojeto de lei orgânica, elaborado por Gilberto Ulhôa Canto. Rio de Janeiro: FGV, 1964. p. 66-71; MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro*: administrativo e judicial. 10. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017. p. 93-101; ROCHA, Sérgio André. *Processo administrativo fiscal*: controle administrativo do lançamento tributário. São Paulo: Almedina, 2018. p. 195-198.

2 A título de exemplo: LAMY, Marcelo. As funções jurisdicionais e a criação de direitos. *Revista Brasileira de Direito Constitucional — RBDC*, n. 15, p. 211-244, jan./jun. 2010.

3 Conforme RUSSOMANO, Rosah. Controle jurisdicional dos atos administrativos e a Constituição vigente. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais*, Belo Horizonte, n. 22, p. 115-121, 1979; PINTO, Bilac. Separação de poderes. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 6, p. 248-253, out. 1946; BARBI, Celso Agrícola. Unidade de jurisdição e justiça administrativa no Brasil. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais*, Belo Horizonte, n. 13, p. 33, 1973; BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. Breves reflexões sobre a jurisdição administrativa: uma perspectiva de direito comparado. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 211, p. 66, jan. 1998.

entendimento de que, desde a Constituição de 1891, o Brasil teria adotado o modelo norte-americano de *una lex una iurisdictio*, sem a possibilidade de se admitir a efetiva existência de um contencioso administrativo, por meio de uma jurisdição administrativa, como existente na França. O Brasil teria adotado o modelo do contencioso administrativo francês no Império, posteriormente modificado para o modelo norte-americano, com a ampla revisão judicial dos atos e decisões administrativas. A partir da descrição das características das jurisdições estrangeiras, busca-se enquadrar o Brasil em um dos dois modelos: o norte-americano ou o francês. Com isso, uma vez que o Brasil não logrou êxito no desempenho de um contencioso administrativo francês no Império, o modelo do direito norte-americano da jurisdição una foi *importado* e aqui aplicado desde a Primeira República.[4]

Sob esse raciocínio, entende-se que os únicos órgãos competentes para dizer o direito aplicável ao caso concreto no Brasil, de forma final, definitiva, e proceder com a interpretação estatal dos textos normativos diante de uma lide, seriam os órgãos integrantes do Poder Judiciário, sendo vedada a atribuição de função jurisdicional a outros poderes.

Com isso, quando da revisão dos atos administrativos tributários que restringem os bens e o direito individual patrimonial do administrado-contribuinte, a administração pública exerceria a função de autotutela, por meio da qual pode revisar, unilateralmente e de ofício, seus próprios atos, para controle da legalidade e das funções que lhe foram garantidas pela legislação pátria.[5] A autotutela poderá ser realizada de ofício ou provocada pelo indivíduo contra o qual o ato foi direcionado no exercício do direito de petição garantido pelo art. 5º, XXXIV, da CF/1988. Trata-se de pleito de revisão para uma instância superior, no gênero direito de petição ("recursos administrativos" como reclamação administrativa, pedido de reconsideração ou recurso hierárquico).[6] A autotutela independe de uma efetiva participação do administrado, dirigindo-se às autoridades hierarquicamente superiores.[7]

---

4 Por todos, ver: NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo administrativo fiscal federal comentado*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 22.

5 Como função e não poder de autotutela, ver voto da ministra Cármen Lúcia proferido no julgamento do RE 594296 (BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). *RE 594296*, relator ministro Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 21/09/2011, Repercussão Geral. DJe-030 Divulgado em 10/02/2012. Publicado em 13/02/2012.).

6 ARAÚJO, Florivaldo Dutra de. *Motivação e controle do ato administrativo*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2005. p. 139.

7 DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo.* 20. ed. São Paulo: Atlas, 2007. p. 673-674.

Este é o panorama doutrinário que se enfrentará neste artigo, focado nesta oportunidade exclusivamente no histórico e na experiência já consolidada relacionada com os litígios tributários.

2. Jurisdição: a necessária distinção entre "poder" e função jurisdicional

Em uma aproximação textual da Constituição Federal de 1988, observa-se que o signo *jurisdição* não foi utilizado com exclusividade para designar a atribuição do Poder Judiciário. Com efeito, ao tratar especificamente das atribuições dos agentes das administrações fazendárias, o art. 37, XVIII, da CF/1988 indica que "a administração fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro de suas áreas de competência e *jurisdição*, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei".

Isso porque o signo *jurisdição* possui duplo significado, podendo representar tanto a *função jurisdicional do Estado* como o *"Poder" jurisdicional do Estado*, este último exercido pelo Poder Judiciário.[8] E essa distinção entre seus significados não é reconhecida, claramente, pelos autores que defendem o monopólio da jurisdição.[9]

Em um estado democrático de direito, o Poder do Estado é exercido segundo o âmbito e modo de atuação próprios disciplinados pela Constituição.[10] O poder público é único e indivisível, não sendo passível de ramificação em Poderes diversos, como tradicionalmente se admite com a separação de Poderes, mas apenas em formas distintas de sua expressão por meio das funções.[11] A designação dos "Poderes" Legislativo, Executivo e Judiciário se refere à estrutura organizacional do Estado, com os "órgãos que exercem o Poder Estatal, tendo em vista as funções típicas (mas não exclusivas) que lhes

---

8 CARNELUTTI, Francesco. *Diritto e processo*. Nápoles: Morano Editore, 1958, p. 82. Em tradução livre de "*la parola giurisdizione acquista, così, un duplice significato in quato serve a indicare tanto la* ***funzione quanto il potere giudiziario***" (destaques do autor).

9 Por todos, ver: MACHADO, Hugo de Brito. *Os direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição*. 2009. Tese (doutorado em direito) — Programa de Pós-Graduação em Direito, Centro de Ciências Jurídicas/FDR, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009. p. 48-49.

10 Araújo, *Motivação e controle do ato administrativo*, *op. cit.*, p. 5.

11 DINAMARCO, Cândido Rangel; LOPES, Bruno Vasconcelos Carrilho. *Teoria geral do novo processo civil*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 77.

são atribuídas e das quais tomam sua denominação".[12] O Poder do Estado é exercido pelos órgãos públicos, aos quais são distribuídas diferentes funções públicas para a produção do direito, não apenas aquela função principal ou típica, que denomina o Poder do Estado que o órgão integra.[13]

Nesse sentido, é impróprio falar em uma absoluta ou radical separação de Poderes do Estado no Brasil.[14] No lugar de uma separação, "o que há é a positivação de uma divisão funcional do poder estatal a diferentes órgãos", sendo que cada órgão possui um "núcleo funcional" que caracteriza a ação principal ou típica, mas que não lhe é privativa, desempenhando acessoriamente outras funções. [15]

E é nesse contexto que deve ser interpretado o princípio da separação dos Poderes. Ora, desde a proclamação da República, os textos constitucionais brasileiros não ditatoriais estabelecem que "os poderes legislativo, executivo e judiciário serão independentes e harmônicos entre si", mas não autônomos e dotados de atribuições *supremas*.[16] É o que expressa o art. 2º da CF/1988. A harmonia ou equilíbrio entre os três Poderes (Legislativo, Executivo e Judiciário) envolve a distinção entre Poder (órgão) e função, exigindo o exercício de parcelas de funções pelos órgãos que integram os Poderes, ainda que não lhes sejam próprias ou características. Portanto, cada órgão estatal deve buscar agir dentro da sua competência para alcançar a segurança jurídica do ordenamento e dos integrantes da comunidade jurídica.[17]

Com isso, o signo *jurisdição*, locução latina *iurisdictio*, traduzido como mostrar ou dizer o Direito, significa não apenas o *Poder* jurisdicional, garantido aos órgãos do Poder Judiciário, mas também o exercício de *função* jurisdicional, passível de ser exercida por quaisquer dos órgãos do Estado mediante processo litigioso, inclusive na seara dos Poderes Legislativo e Executivo/Administração, almejando uma coordenação no exercício das

---

[12] BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Curso de processo administrativo tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 52.

[13] DÓRIA, Sampaio. *O direito constitucional*. São Paulo: Max Limonad, 1962. p. 275-278.

[14] SOUSA, Rubens Gomes de. *A distribuição da justiça em matéria fiscal*. São Paulo: Livraria Martins, 1943. p. 43-44.

[15] ÁVILA, Humberto. A separação dos poderes e as leis interpretativas modificativas de jurisprudência consolidada. *In*: DERZI, Misabel de Abreu Machado (Coord.). *Separação de poderes e efetividade do sistema tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2010. p. 54.

[16] Art. 15 da Constituição de 1891; art. 3º da Constituição de 1934; art. 7º, VII, 'b' da Constituição de 1946 e art. 2º da Constituição de 1988. Previsão igualmente encontrada no art. 6º da Constituição de 1967, inclusive com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 1/1969. Sem previsão específica nesse sentido da Constituição de 1937.

[17] Di Pietro, *Direito administrativo*, *op. cit.*, p. 27-29.

atividades estatais e na própria separação de Poderes indicada no art. 2º da CF/1988. Nesse sentido, o contencioso administrativo é qualificado pela função jurisdicional exercida pela Administração e seu conteúdo, e não o órgão ou sua localização nos Poderes do Estado.

A *função* jurisdicional se refere à atribuição de sanar conflitos na aplicação do direito ao caso concreto, resolvendo litígios e dizendo o direito aplicável ao caso concreto.[18] Por sua vez, o exercício do *Poder* jurisdicional se refere ao órgão para o qual foi atribuída a atividade de resolução de conflito na posição de terceiro perante as partes conflitantes, no exercício do ofício de dizer o direito aplicável como terceiro não interessado.[19] A superioridade do julgador, na posição de terceiro em relação às partes (ordinariamente admitido pela doutrina pelo signo *imparcialidade*), é crucial para o exercício do "poder" jurisdicional, atribuído no âmbito do Estado aos órgãos do Poder Judiciário, não se referindo, contudo, à função jurisdicional exercida pelo Estado.

Quando é possível identificar uma preocupação da doutrina com o conceito de jurisdição, observa-se que os autores indicam que a função jurisdicional seria garantida com exclusividade ao Poder Judiciário, no Brasil. Tratar-se-ia de função que seria exercida, apenas, pelo Poder Judiciário, a quem compete "dizer qual a norma aplicável e atuá-la", considerando que a imposição coercitiva de normas não pode ser imposta pelos próprios destinatários das normas.[20]

Contudo, quando a administração elabora atos relacionados com a esfera de direito dos administrados, ela igualmente interpreta e impõe coercitivamente as regras criadas pelo legislador. Inclusive, a imposição coercitiva de normas é característica do direito tributário, por envolver prestações pecuniárias compulsórias previstas em lei. Sob esse raciocínio, o conceito de jurisdição que poderia ser atribuído privativamente ao Poder Judiciário seria o de eliminar as lides verificadas no direito material, quando houvesse conflitos de interesses qualificados por pretensões resistidas.[21]

No entanto, como dito, inexiste no Brasil uma completa ou absoluta separação de Poderes, que devem atuar de forma harmoniosa e independente,

---

[18] SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 108.

[19] Carnelutti, *Diritto e processo*, *op. cit.*, p. 82-86.

[20] BEDAQUE, José Roberto dos Santos. Breves notas sobre jurisdição e ação. *In:* ZUFELATO, Camilo; YARSHELL, Flávio Luiz (Org.). *40 anos da teoria geral do processo no Brasil*: passado, presente e futuro. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 538-539.

[21] THEODORO JÚNIOR, Humberto. Jurisdição e competência. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais*, Belo Horizonte, n. 38, p. 145, 2000.

mas não suprema. A administração pública é igualmente competente para aplicar a lei ao caso concreto, razão pela qual busca distinguir a atividade jurisdicional atribuída ao Poder Judiciário da atividade administrativa. O único traço distintivo é o fato de os órgãos do Poder Judiciário analisarem os conflitos de interesses na condição de terceiros, e não como partes.

Assim, reconhece-se a existência de lides administrativas, com pretensões resistidas, levadas à administração pública para serem solucionadas. Ainda que não identifique a atividade administrativa como exercício de função jurisdicional, Elival da Silva Ramos reconhece que o processo é exercido contenciosamente, conceituando-o como o "desenvolvimento de uma relação jurídica tendente a um ato de aplicação contenciosa do direito positivo".[22] No entanto, esses litígios seriam apaziguados pela administração como uma parte integrante do conflito, enquanto o Poder Judiciário analisaria qualquer conflito na condição de terceiro não interessado.

Não se nega, portanto, que a administração pública resolve conflitos a ela apresentados e toma decisões interpretativas. A diferença estaria, tão somente, na forma da realização da função estatal de compor os litígios, declarando e fazendo atuar a vontade concreta da lei — enquanto o Judiciário atua como terceiro, como um Poder/órgão jurisdicional, a administração resolve o conflito como parte, no exercício de função jurisdicional.

3. Perspectiva histórica: a evolução normativa do contencioso administrativo tributário no Brasil

A evolução normativa do contencioso administrativo no Brasil consegue evidenciar, primeiramente, a impropriedade da afirmação no sentido de que, desde 1891, o único Poder autorizado a exercer a função jurisdicional no Brasil, exclusivamente, seria o Judiciário.[23]

De pronto, aponta-se uma deficiência na aproximação metodológica dos autores que afirmam que o Brasil Império teria importado o modelo "dual" francês, para adotar o modelo norte-americano de jurisdição una a partir de

---

[22] RAMOS, Elival da Silva. A valorização do processo administrativo, o poder regulamentar e a invalidação dos atos administrativos. *In*: SUNDFELD, Carlos Ari; MUÑOZ, Guillermo Andrés (Org.). *As leis de processo administrativo* (Lei Federal 9.784/99 e Lei Paulista 10.177/98). São Paulo: Malheiros, 2000. p. 79, nota 10.

[23] Ver, por todos: Bacellar Filho, Breves reflexões sobre a jurisdição administrativa: uma perspectiva de direito comparado, *op. cit.*, p. 66.

1891. Isso porque buscam os autores enquadrar o Brasil em um dos referidos modelos a partir de sua descrição geral, sem se atentar para as peculiaridades existentes nos ordenamentos estrangeiros em relação ao nacional.[24]

O modelo do contencioso administrativo francês, por exemplo, foi desenvolvido a partir da concepção da separação absoluta de Poderes consagrada na Constituição Francesa de 1791, não se admitindo que o Poder Executivo se subordinasse ao Poder Judiciário.[25] O artigo 1 do Capítulo IV daquela Constituição, intitulado "Do exercício do Poder Executivo" (tradução livre *De l'exercice du pouvoir exécutif*), indica que o Poder Executivo é *supremo*. Exige-se, com isso, a criação de uma jurisdição administrativa, fora do Poder Judiciário, para solucionar os conflitos que envolvam a administração, cuja última instância é o Conselho de Estado.[26]

Contudo, no Brasil, como visto, a absoluta separação dos Poderes, com a supremacia de um Poder no exercício de sua função, não foi uma premissa adotada nos textos constitucionais. Inclusive, no Império, o Conselho de Estado, criado com suposta influência francesa, não possuía independência do Poder Moderador do imperador, e qualquer opinião emitida pelo Conselho estava sujeita a revisão imperial.[27] A Constituição de 1824 indicava que a função do Conselho de Estado seria de aconselhamento do imperador, e este órgão não se dedicou ao julgamento de questões contenciosas.[28] Inclusive, durante sua posse, os conselheiros de Estado deveriam prestar juramento ao imperador de observar a Constituição, as leis e "ser fieis ao Imperador; aconselhal-o segundo suas consciencias" (sic) (art. 141).

Ademais, as decisões do Tribunal do Tesouro Nacional, Tribunal Administrativo criado pelo Decreto nº 2.343/1859 para julgamento e consulta de questões fiscais, poderiam ser revisadas pelo imperador, por meio de Resolução Imperial (art. 29). Acresce-se a esse cenário a imprecisão a respeito dos limites entre as jurisdições dos tribunais administrativos e as jurisdições dos tribunais judiciais, em razão da "deficiência da legislação, feita em parte por decretos autorizados por leis, que não fixavam bem a matéria a ser regulamentada".[29]

---

[24] Em especial: Russomano, Controle jurisdicional dos atos administrativos e a Constituição vigente, *op. cit.*, p. 115-121; Bacellar Filho, Breves reflexões sobre a jurisdição administrativa: uma perspectiva de direito comparado, *op. cit.*, p. 66.

[25] Pinto, Separação de poderes, *op. cit.*, p. 249.

[26] GAUDEMET, Yves. *Droit administratif*. 18. ed. Paris: LGDJ, 2005, p. 41-44.

[27] Barbi, Unidade de jurisdição e justiça administrativa no Brasil, *op. cit.*, p. 28.

[28] Pinto, Separação de poderes. op. cit., p. 251.

[29] Barbi, Unidade de jurisdição e justiça administrativa no Brasil, *op. cit.*, p. 32.

Nesse sentido, 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, inclusive na seara tributária, inexistia à época, seja na Constituição ou na legislação infraconstitucional, garantia de autonomia jurisdicional à administração pública tributária, como Poder/órgão jurisdicional, com uma absoluta separação dos Poderes.

Por outro lado, a viabilidade do exercício de função jurisdicional fora do Poder Judiciário constava expressamente no art. 33 da primeira Constituição Republicana de 1891, que previa a competência privativa do Senado (órgão do Poder Legislativo) de realizar *função de julgamento* em relação ao cargo do presidente da República e aos funcionários federais designados pela Constituição, como verdadeiro "Tribunal de Justiça", sem possibilidade de revisão pelo Poder Judiciário. Previsão atualmente constante do art. 52, I, da CF/1988, estendida aos cargos identificados nos incisos I e II desse dispositivo.

Pela ordem constitucional de 1891, foram criados os primeiros tribunais administrativos de composição paritária para a revisão de atos administrativos tributários, inicialmente restrita a determinados tributos.[30] O Decreto nº 16.580/1924 previu a possibilidade de instituição de Conselho de Contribuintes para julgamento de recursos de Imposto sobre a Renda (IR). Por sua vez, por meio do Decreto nª 5.157/1927, foi instituído o Conselho para julgamento dos recursos dos contribuintes quanto ao Imposto de Consumo. Esse decreto indicava que todas as decisões do Conselho poderiam ser revistas pelo ministro da Fazenda, expressando que "deliberações do conselho não poderão obrigar as decisões finaes do ministro da Fazenda, sempre que este não se conformar com aquellas deliberações" (sic) (art. 1º, parágrafo único). Com sua atividade regulamentada pelo Decreto nº 20.350/1931, este último Conselho passou a julgar questões antes direcionadas diretamente ao ministro da Fazenda, como classificação e valor de mercadorias pelas alfândegas e multas aplicadas por infração a leis e regulamentos fiscais.

O objeto das reclamações e recursos não é claro nesses diplomas normativos, não ficando evidente a possibilidade de a autoridade administrativa declarar, em suas decisões, o direito aplicável ao caso concreto, ou tão

[30] Ver perspectiva histórica dos Conselhos de Contribuintes em: BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf). *Institucional/histórico dos Conselhos*. Disponível em: http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInstitucional/Historico/HistoricoPopup.jsf. Acesso: em 22 mar. 2023.

somente revisar formalmente os atos. Nesse aspecto, cumpre apontar que as decisões proferidas pelo Conselho contra a Fazenda Pública eram dotadas de ampla revisão, como indicado no art. 1º, parágrafo único, do Decreto nº 20.848/1931, segundo o qual "a decisão proferida contra a Fazenda Pública pode ser *reformada por ato espontâneo da administração*".

Nesse sentido, na configuração infraconstitucional prevista com fulcro na Constituição de 1891, os órgãos de revisão dos atos administrativos tributários não detinham uma função jurisdicional clara e bem definida, *fornecendo em suas decisões uma opinião decisória, passível de ser alterada pelo ministro da Fazenda e pela administração pública, de forma espontânea.*

A partir de 1934, a disciplina infraconstitucional da revisão dos atos administrativos tributários foi modificada com a criação de instâncias de julgamento administrativas competentes para exarar *interpretações da lei* e, por conseguinte, *declarar o direito aplicável ao caso concreto*. Essas decisões poderiam ser proferidas para reconhecer a interpretação da lei adotada pelo contribuinte e com caráter definitivo e irrevogável pela administração. Em março de 1934 (antes da promulgação da Constituição Republicana), foi publicado o Decreto nº 24.036/1934, que extinguiu os Conselhos até então existentes e disciplinou a revisão dos atos administrativos tributários federais em duas instâncias: uma singular e outra coletiva (arts. 150 a 187). A instância singular foi atribuída aos delegados fiscais, inspetores de alfândegas, diretores de recebedorias, diretor e chefes de secção; e as instâncias coletivas foram incumbidas aos Conselhos de Contribuintes, que julgavam casos envolvendo tributos. O art. 150 desse decreto evidenciava que a revisão dos atos administrativos seria ampla não apenas em aspectos formais, mas em aspectos materiais ou substanciais relacionados com a aplicação e interpretação da lei no caso concreto. Expressava o dispositivo que seriam resolvidas "as questões entre a Fazenda e os contribuintes, originadas de interpretação de lei".

As decisões proferidas pelos Conselhos de Contribuintes contrárias à Fazenda Pública da União poderiam ser objeto de recurso para o ministro da Fazenda, por meio de apelo formulado pelos representantes da Fazenda, "sempre que a decisão, não tendo sido unânime, parecer contrária à prova dos autos ou à lei que reger o caso" (art. 162, Decreto nº 24.036/1934). O art. 165 desse decreto expressava que a decisão ministerial proferida nessa hipótese era admitida como "definitiva e irrevogável". Com isso, ao contrário do que se admitia anteriormente, as decisões poderiam ser dotadas de caráter de definitividade e irrevogabilidade na administração.

Com isso, atribui-se efetiva função jurisdicional na seara administrativa tributária, para resolver os conflitos relacionados com a aplicação do direito tributário, com órgãos de julgamento dotados de competência para declarar o direito aplicável ao caso concreto por meio da interpretação das leis tributárias.

No texto da Constituição Republicana de 1934, foi introduzida uma tentativa de criação de um "órgão de recurso judicial direto das decisões *jurisdicionais* da administração em matéria fiscal", mas que não chegou a ser concretizada na legislação infraconstitucional.[31] A previsão do art. 79, parágrafo único, 1º, criaria um tribunal judicial revisional de todas as decisões finais proferidas pelo Poder Executivo, afastando a necessidade de a questão ser submetida aos juízes de primeira instância judicial, reforçando a natureza jurisdicional das decisões administrativas tributárias.

Mesmo com a promulgação de novas ordens constitucionais na seara infraconstitucional, a disciplina do contencioso administrativo tributário não sofreu modificações nas orientações basilares aqui delineadas, sendo mantida a competência dos órgãos administrativos de julgamento de proceder com a revisão da própria aplicação ou interpretação da lei ao caso concreto. É o que se denota da leitura do Decreto nº 70.235/1972, que reconhece a competência do julgador administrativo de solucionar *litígios* instaurados pela apresentação da impugnação do sujeito passivo (art. 14). As disposições desse decreto, com as alterações legislativas, são aplicadas até a atualidade. Desde sua publicação, o Decreto nº 70.235/72 já identificava quando as decisões administrativas proferidas seriam definitivas (art. 42) e, especificamente no caso de decisão definitiva favorável ao sujeito passivo, o dever de a "autoridade preparadora exonerá-lo, de ofício, dos gravames decorrentes do *litígio*" (art. 45).

A Constituição de 1946 passa a indicar que "a lei não poderá excluir da apreciação do Poder Judiciário *qualquer lesão de direito individual*" (art. 141, § 4º). Essa expressão foi replicada na Constituição de 1967 (art. 150, § 4º), na Emenda Constitucional nº 1/1969 (art. 153, § 4º) e posteriormente na CF/1988, no dispositivo concernente aos direitos dos indivíduos (art. 5º, XXXV). Com isso, a revisão pelo Poder Judiciário das decisões tomadas pelo Poder Executivo atinge, tão somente, aquelas decisões que impliquem lesão ao direito individual, que sejam desfavoráveis ao sujeito. Nas palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello, "todo e qualquer comportamento da

[31] SOUSA, Rubens Gomes de. Ideias gerais para uma concepção unitária e orgânica do processo fiscal. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 34. p. 29, out. 1953.

Administração Pública *que se faça gravoso a direito* pode ser fulminado pelo Poder Judiciário".[32] Pelo signo "direito individual", a função do Poder Judiciário passa a se restringir ao resguardo e proteção do indivíduo diante de um poder estatal, sendo essencial ao próprio regime de proteção das liberdades e direitos fundamentais.[33] A *contrario sensu*, decisões definitivas para a administração pública que reconhecem o direito individual do sujeito passivo não mais poderiam ser objeto de discussão no Poder Judiciário.

Contudo, identifica-se na Emenda Constitucional nº 7/1977 uma tentativa concreta de afastar qualquer função jurisdicional da administração pública tributária e consagrar a ideia doutrinária do monopólio da jurisdição no Poder Judiciário. Por meio dessa emenda, focada especificamente no contencioso administrativo em matéria tributária, foi incluído o art. 203, na Constituição de 1967/1969, para indicar que o contencioso administrativo federal e estadual para decisão de questões fiscais *não seria dotado de "poder jurisdicional"*. Para reforçar a ausência de qualquer atribuição jurisdicional desses órgãos administrativos, o art. 204, incluído pela mesma emenda, disciplinava que qualquer decisão administrativa poderia ser objeto de revisão pelo Poder Judiciário. No exato teor do dispositivo: "a lei poderá permitir que *a parte vencida na instância administrativa* […] requeira diretamente ao Tribunal competente a revisão da decisão nela proferida". Essas previsões, portanto, buscavam afastar o exercício de função jurisdicional nos julgamentos administrativos tributários, bem como garantiam sua ampla revisão pelo Poder Judiciário, dos pronunciamentos favoráveis aos sujeitos passivos ou aos interesses fazendários.[34]

Entretanto, a disciplina proposta pela Emenda nº 7/1977 foi revogada pela CF/1988. Como já mencionado alhures, o art. 5º, XXXV, da CF/1988, retomou a disciplina constitucional anterior a 1977, prevendo que "a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário *lesão ou ameaça a direito*". Trata-se de garantia de direito individual atribuída "aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País", como uma forma de concretizar os direitos fundamentais de "inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade" (*caput* do art. 5º, CF/1988).

---

[32] MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 89. Sem destaques no original.

[33] FERREIRA FILHO, Manuel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 40. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 315.

[34] Com fulcro nessa previsão constitucional: FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao direito administrativo*. São Paulo: Resenha Tributária, 1977. p. 69.

Assim, tal como identificado pelos textos constitucionais de 1946, 1967 e 1969, a CF/1988 indica que as decisões definitivas para a administração pública tributária que reconheçam o direito individual do sujeito passivo não podem ser objeto de discussão no Poder Judiciário.

Desta perspectiva, a administração pública não deve ser privada de função jurisdicional, podendo exercer, com fulcro na CF/1988, verdadeiro contencioso administrativo. Ao contrário do que se pretendia com a previsão da Emenda Constitucional nº 7/1977, a função dos julgadores administrativos é jurisdicional, buscando a correta aplicação da lei ao caso concreto quando da revisão dos atos administrativos e resolução de conflito instaurado pelo sujeito passivo.[35]

Importante ainda evidenciar que é descabida uma simples importação de um modelo de jurisdição una norte-americana a partir de 1891, centrada no Poder Judiciário. Isso porque essa aproximação desconsidera a diferença de tradições nas quais se inserem os Estados Unidos e o Brasil. Originariamente, o sistema jurídico brasileiro se insere em uma tradição do *civil law*, não garantindo às decisões do Poder Judiciário a relevância dada pelos países com a tradição do *common law*, originado na Inglaterra e na qual se inseriu o direito norte-americano.[36]

Em sua origem, a tradição do *civil law* propunha que os julgamentos, pelos tribunais, de casos concretos trouxessem apenas indicativos interpretativos da lei, não admitindo as decisões como normas integrantes do ordenamento jurídico ou fontes do direito.[37] A decisão deve ser observada apenas pelas partes, limitada ao dispositivo exarado, como uma norma individual e concreta, com a ressalva de que ela se submete à chamada teoria declaratória da atuação dos juízes, segundo a qual as decisões judiciais emanadas pelo Poder Judiciário não são normas, mas meras interpretações.[38] Essa teoria igualmente encontra seu fundamento na leitura tradicional do princípio da separação dos

---

[35] Passo dado na Argentina com o reconhecimento do Tribunal Fiscal como um órgão jurisdicional dentro da esfera do Poder Executivo, conforme: GARCÍA VIZCAINO, Catalina. *El procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación y sus instancias inferiores y superiores*. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2011. p. 59.

[36] Conforme: DAVID, René. *Os grandes sistemas do direito contemporâneo.* Tradução de Hermírio A. Carvalho. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 35-81.

[37] PICARDI, Nicola. *Jurisdição e Processo*. Organização e revisão técnica da tradução Carlos Alberto Alvaro de Oliveira. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 145.

[38] STEINER, Eva. Judicial Rulings with prospective effect-from comparison to systematisation. *In:* STEINER, Eva. *Comparing the prospective effect of judicial rulings across jurisdictions*. Springer International Publishing Switzerland, 2015. p. 2-5.

Poderes, entendendo que somente o Poder Legislativo expede novas normas gerais e abstratas no sistema jurídico.

Cumpre apontar que essa linha de pensamento tradicional do *civil law* tem evoluído, inclusive no direito brasileiro, com um movimento doutrinário e legislativo no sentido de reconhecer a relevância do aplicador/juiz na própria construção do direito.[39] Admite-se que o direito positivado não está completo, sendo ele uma prática argumentativa que precisa do intérprete para sua construção. Entender que o ordenamento jurídico positivo é "completo, avesso a lacunas e absolutamente claro" é uma visão reducionista do direito à lei, não sendo mais aceitável à luz do estado democrático de direito, que exige que a interpretação jurídica seja praticada à luz dos princípios constitucionais e direitos fundamentais.[40] Esse contexto, inclusive, molda um novo conceito de jurisdição segundo o qual "não apenas atua a lei, senão ainda propriamente cria o direito".[41]

Com isso, a visão tradicional tem sido superada, ocorrendo uma natural aproximação das duas tradições (*civil* e *common law*), com o reconhecimento da relevância da decisão, já que o aplicador constrói o significado do texto normativo, produzindo normas quando da prolação das decisões que orientam a conduta do sujeito para as quais foram direcionadas. Uma vez que o aplicador exerce também a função de criar direito, passa-se a admitir a possibilidade de se conferir força vinculativa às decisões, de observância obrigatória e não mais apenas persuasiva, com efeitos gerais e abstratos, como as normas editadas pelo Poder Legislativo.[42] O que se altera entre as tradições é como essa decisão atingirá outros sujeitos além daqueles afetados diretamente pela decisão, utilizando-se o *common law* da figura do precedente, enquanto o *civil law* traz diferentes instrumentos (no Brasil, por exemplo, os recursos repetitivos).

Não obstante essa evolução na tradição do *civil law* e sua aproximação com a tradição do *common law*, esse contexto revela que o comparativo histórico realizado com o modelo norte-americano desconsidera a própria relevância

---

39 No sentido da crise da orientação tradicional, ver: Picardi, *Jurisdição e processo*, *op. cit.*, p. 146.

40 DELFINO, Lúcio; ROSSI, Fernando. Interpretação jurídica e ideologias: o escopo da jurisdição no Estado Democrático de Direito. *Revista Jurídica Unijus*, Uberaba, v. 11, n. 15, p. 85, nov. 2008.

41 *Ibid.*, p. 86.

42 DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Modificação da jurisprudência no direito tributário.* São Paulo: Noeses, 2009. p. 586. Identificando esse fenômeno da Itália: Picardi, *Jurisdição e processo*, *op. cit.*, p. 150-151.

dada, no *common law*, ao Poder Judiciário, com um efetivo monopólio da função e do Poder jurisdicional.

Aqui não se nega a influência dos Estados Unidos da América almejada na organização da primeira república brasileira. Inclusive, o Decreto nº 848/1890, ao organizar a justiça federal e criar o Supremo Tribunal Federal (STF), indicava expressamente que seriam considerados legislação subsidiária em casos omissos "os estatutos dos povos cultos e especialmente os que regem as relações juridicas na Republica dos Estados Unidos da America do Norte" (sic) e "os casos de *common law* e *equity*" (art. 386). Contudo, alerta-se, a forma de organização do Poder jurisdicional e a tradição daquele país não conseguem ser, e não foram, simplesmente, transladadas para o Brasil.

Acresce-se que, mesmo nos países de tradição do *common law*, houve um movimento de reconhecer a função jurisdicional aos órgãos do Poder Executivo, como já advertia Bilac Pinto, apontando a deficiência em se afirmar que o princípio da separação dos Poderes representaria uma absoluta separação de funções.[43]

Com isso, a progressão normativa do contencioso administrativo tributário no Brasil evidencia que a legislação pátria atribuiu, e ainda atribui, função jurisdicional aos julgadores administrativos, para dizer o direito aplicável quando da solução de uma lide instaurada a partir da revisão de um ato administrativo tributário lavrado. Considerando os textos constitucionais e a disciplina infraconstitucional da matéria, é impróprio afirmar que, no Império, o Brasil teria adotado o modelo de contencioso administrativo francês, bem como que desde 1891 teria sido importado o modelo norte-americano de jurisdição una no Poder Judiciário.

Nessa linha, portanto, reconhece-se que o processo administrativo tributário é exercício de função jurisdicional pela administração pública tributária, por meio do qual o ato administrativo tributário é revisado, e o direito aplicável ao caso concreto é dito pelo órgão competente. Quando da solução do litígio administrativo, o julgador administrativo profere decisão administrativa materialmente jurisdicional, com cunho de verdadeira lei especial para o caso concreto. Nas palavras de Humberto Theodoro Júnior, "com o processo (método jurisdicional) se obtém uma *lex specialis*, voltada para o fato controvertido, e que se veste da força de um verdadeiro comando

[43] Pinto, Separação de poderes, *op. cit.*, p. 253.

(lei do caso concreto)".[44] Com isso, por meio do processo concretiza-se o direito material controvertido.[45]

A proposta aqui trazida está consoante com as alterações legislativas feitas na Lei de Introdução das Normas ao Direito Brasileiro (Decreto-Lei nº 4.657/1942 — LINDB) pela Lei nº 13.655/2018. Evidenciou-se a importância que deve ser dada às decisões administrativas, aproximadas às decisões nas esferas controladora e judicial, em especial pela inclusão dos arts. 20 a 24 da LINDB que buscam uniformizar a relevância das decisões tomadas no exercício de função jurisdicional, ainda que fora da esfera do Poder Judiciário.

A relevância das decisões administrativas na resolução de conflitos é igualmente reconhecida pela Lei nº 13.988/2020, que prevê a possibilidade de "transação resolutiva de litígios" na seara administrativa, em especial no "contencioso administrativo" (arts. 1º, 2º, 16, 17, 19, 22 e 23).

Com o reconhecimento da relevância das decisões administrativas para a resolução de conflitos, eleva-se o processo administrativo ao patamar de instrumento de pacificação social, destinado a reduzir a "asfixiante proliferação de feitos perante o Poder Judiciário".[46] O processo administrativo não é mera procrastinação do exame pelo Poder Judiciário da lesão a direito, mas verdadeira forma de consagrar o direito pelo Estado-administrador, no exercício da função jurisdicional a ele garantida.

Considerações finais

Diante do panorama traçado sobre o processo administrativo tributário, entende-se que o Poder Judiciário é o único ente estatal competente para analisar conflitos na condição de terceiro, podendo ser invocado sempre que houver ameaça ou lesão aos direitos dos sujeitos subordinados ao Estado. Contudo, a função jurisdicional não é uma atribuição exclusiva desse Poder, assim entendida como a função de resolução de conflitos e o pronunciamento pelo Estado do direito aplicável ao caso concreto. A administração pública, assim como o Poder Legislativo, exerce a função jurisdicional quando a lei lhe

---

[44] Theodoro Júnior, Jurisdição e competência, *op. cit.*, p. 151.

[45] GRINOVER, Ada Pellegrini. *Ensaio sobre a processualidade*: fundamentos para uma nova teoria geral do processo. Brasília: Gazeta Jurídica, 2016. p. 14.

[46] Ramos, A valorização do processo administrativo, o poder regulamentar e a invalidação dos atos administrativos, *op. cit.*, p. 80.

atribui competência para resolver conflitos suscitados por seus subordinados, com a interpretação das normas aplicáveis ao caso concreto e dentro do devido processo legal.

Ainda que não analisem a lide na condição de terceiros, como o fazem os órgãos do Poder Judiciário, os outros Poderes estatais podem ser habilitados a exarar decisões que resolvam os conflitos a eles levados, de forma impessoal, por meio de decisões materialmente jurisdicionais.

O Poder Judiciário possui a competência para se pronunciar, por último e exclusivamente, sobre a interpretação de normas jurídicas relacionadas com os direitos dos sujeitos que tenham sido ameaçados ou lesados, mas não possui competência exclusiva para exarar a posição do Estado em torno das questões de direito. Em outras palavras, no Brasil, o Poder Judiciário não detém monopólio para o exercício da função jurisdicional pelo Estado, não se tratando de um sistema de jurisdição una, como tradicionalmente proposto pela doutrina. Como indicado no art. 5º, LV, da CF/1988, os outros Poderes podem ser invocados a resolver conflitos, litígios. O Brasil adotou, portanto, um modelo que admite o exercício da função jurisdicional por todos os Poderes, mediante processo administrativo e judicial, como meio de buscar a solução definitiva de litígios. Contudo, se essas decisões finais tomadas na via administrativa ensejarem violação ou ameaça a direito individual, sua solução definitiva pode ser dada pelo Poder Judiciário.

Dessa perspectiva, é impertinente se falar em jurisdição una ou jurisdição dual no Brasil, mas tão somente em exercício de função jurisdicional pelo Estado, passível de reconhecer e resguardar direitos dos subordinados. O Poder Judiciário é dotado de supremacia no exercício da jurisdição no Estado, na condição de terceiro, para resolver questões relacionadas com lesão ou ameaça a direitos. Sempre que estiver diante de uma lesão ou ameaça de direito, o sujeito poderá se valer do Poder Judiciário, sendo garantida a revisão de atos administrativos e decisões administrativas que possam implicar indevida privação de bens, restrição ou delimitação de direitos individuais, inclusive as decisões administrativas exaradas no exercício da função jurisdicional. No entanto, nas circunstâncias previstas em lei, o subordinado poderá se valer do processo administrativo para buscar resolver litígios, sem precisar se voltar ao Judiciário. A decisão administrativa será proferida pela administração no exercício da função jurisdicional, com a aplicação ao caso concreto do direito com fulcro nos princípios que orientam a administração e a função jurisdicional (ampla defesa, contraditório e devido processo legal).

Referências

ARAÚJO, Florivaldo Dutra de. *Motivação e controle do ato administrativo*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

ÁVILA, Humberto. A separação dos poderes e as leis interpretativas modificativas de jurisprudência consolidada. *In:* DERZI, Misabel de Abreu Machado (Coord.). *Separação de poderes e efetividade do sistema tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2010. p. 51-66.

BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. Breves reflexões sobre a jurisdição administrativa: uma perspectiva de direito comparado. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 211, p. 65-77, jan. 1998.

BARBI, Celso Agrícola. Unidade de jurisdição e justiça administrativa no Brasil. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais*, Belo Horizonte, n. 13, p. 27-42, 1973.

BEDAQUE, José Roberto dos Santos. Breves notas sobre jurisdição e ação. *In:* ZUFELATO, Camilo; YARSHELL, Flávio Luiz (Org.). *40 anos da teoria geral do processo no Brasil*: passado, presente e futuro. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 537-555.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Curso de processo administrativo tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf). *Institucional/histórico dos Conselhos*. Disponível em: http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInstitucional/Historico/HistoricoPopup.jsf. Acesso: em 22 mar. 2023.

CANTO, Gilberto Ulhôa. *O processo tributário*: anteprojeto de lei orgânica, elaborado por Gilberto Ulhôa Canto. Rio de Janeiro: FGV, 1964.

CARNELUTTI, Francesco. *Diritto e processo*. Nápoles: Morano Editore, 1958.

DAVID, René. *Os grandes sistemas do direito contemporâneo.* Tradução de Hermírio A. Carvalho. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

DELFINO, Lúcio; ROSSI, Fernando. Interpretação jurídica e ideologias: o escopo da jurisdição no Estado Democrático de Direito. *Revista Jurídica Unijus*, Uberaba, v. 11, n. 15. p. 67-90, nov. 2008.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Modificação da jurisprudência no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2009.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

DINAMARCO, Cândido Rangel; LOPES, Bruno Vasconcelos Carrilho. *Teoria geral do novo processo civil*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

DÓRIA, Sampaio. *O direito constitucional*. São Paulo: Max Limonad, 1962.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao direito administrativo*. São Paulo: Resenha Tributária, 1977.

FERREIRA FILHO, Manuel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 40. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

GARCÍA VIZCAINO, Catalina. *El procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación y sus instancias inferiores y superiores*. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2011.

GAUDEMET, Yves. *Droit administratif*. 18. ed. Paris: LGDJ, 2005.

GRINOVER, Ada Pellegrini. *Ensaio sobre a processualidade*: fundamentos para uma nova teoria geral do processo. Brasília: Gazeta Jurídica, 2016.

LAMY, Marcelo. As funções jurisdicionais e a criação de direitos. *Revista Brasileira de Direito Constitucional — RBDC*, n. 15, p. 211-244, jan./jun. 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. *Os direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição*. 2009. Tese (doutorado em direito) — Programa de Pós-Graduação em Direito, Centro de Ciências Jurídicas/FDR, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009.

MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro*: administrativo e judicial. 10. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. *Processo administrativo fiscal federal comentado*. São Paulo: Dialética, 2002.

PICARDI, Nicola. *Jurisdição e processo*. Organização e revisão técnica da tradução de Carlos Alberto Alvaro de Oliveira. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

PINTO, Bilac. Separação de poderes. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 6, p. 243-275, out. 1946.

RAMOS, Elival da Silva. A valorização do processo administrativo, o poder regulamentar e a invalidação dos atos administrativos. *In*: SUNDFELD, Carlos Ari; MUÑOZ, Guillermo Andrés (Org.). *As leis de processo administrativo* (Lei Federal 9.784/99 e Lei Paulista 10.177/98). São Paulo: Malheiros, 2000. p. 75-93.

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

RUSSOMANO, Rosah. Controle jurisdicional dos atos administrativos e a Constituição vigente. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais*, Belo Horizonte, n. 22, p. 115-132, 1979.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

SOUSA, Rubens Gomes de. Ideias gerais para uma concepção unitária e orgânica do processo fiscal. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 34. p. 14-33, out. 1953.

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

STEINER, Eva. Judicial Rulings with prospective effect-from comparison to systematisation. *In:* STEINER, Eva. *Comparing the prospective effect of judicial rulings across jurisdictions*. Springer International Publishing Switzerland, 2015. p. 2-5.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. Jurisdição e competência. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais*, Belo Horizonte, n. 38, p. 145-182, 2000.